

**Universidade de Lisboa**

**Faculdade de Direito**



**AS GARANTIAS BANCÁRIAS E EQUIVALENTES NO ÂMBITO  
DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PARA EFEITOS INDEMNIZATÓRIOS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa no âmbito do 2.º ciclo de estudos do mestrado em Direito e Prática Jurídica, especialidade em Ciências Jurídico-Forenses, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Paula Cristina Santos Rosado Pereira

Rosimar Oliveira Costa

Aluna n.º 59670

**Lisboa**

**2020**

## **AGRADECIMENTOS**

Dada por terminada mais uma etapa do meu percurso académico, não poderia deixar de exprimir os meus agradecimentos aos que contribuíram para a elaboração desta dissertação.

A Deus, por estar sempre comigo.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, por me ter proporcionado a possibilidade de expandir conhecimentos através de excelentes professores, assim como pelo irrepreensível contributo na minha formação académica, que levarei comigo para sempre.

À minha Professora e Orientadora Paula Rosado Pereira, pelo alargar de horizontes, por caminhar ao meu lado neste momento tão importante.

À minha família, pelos hercúleos sacrifícios que suportou para me ajudar na caminhada a que me prestei.

Ao Pedro, meu agradecimento por existir, pela sua paciência, carinho e ombro amigo nos bons e maus momentos.

Por último, mas não menos importante, a todos os meus amigos que contribuíram com um gesto de amor e de carinho.

## PLANO DE TRABALHO

AGRADECIMENTOS

PLANO DE TRABALHO

RESUMO

ABSTRACT

PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

### 1 INTRODUÇÃO

- 1.1 APRESENTAÇÃO E JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA
- 1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA
- 1.3 MODO DE CITAR

## CAPÍTULO I

### 2 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

- 2.1 DIREITO FISCAL
  - 2.1.1 EVOLUÇÃO
  - 2.1.2 SISTEMA FISCAL E SISTEMA TRIBUTÁRIO
  - 2.1.3 IMPOSTOS
  - 2.1.4 FUNDAMENTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA
- 2.2 CONCEITO DE GARANTIA
  - 2.2.1 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
  - 2.2.2 AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES
  - 2.2.3 A GARANTIA GERAL NO CÓDIGO CIVIL
  - 2.2.4 A GARANTIA GERAL TRIBUTÁRIA
  - 2.2.5 AS GARANTIAS ESPECIAIS

## 2.3 AS GARANTIAS COMO MEIO DE SUSPENSÃO DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

- 2.3.1 A GARANTIA BANCÁRIA
- 2.3.2 A CAUÇÃO
- 2.3.3 O SEGURO- CAUÇÃO
- 2.3.4 O PENHOR
- 2.3.5 A HIPOTECA VOLUNTÁRIA
- 2.3.6 A FIANÇA

## CAPÍTULO II

### 3 CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA

##### 3.1.1 CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO OU PLENA JURISDIÇÃO

#### 3.2 BREVE ANÁLISE ACERCA DOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS

##### 3.2.1 PRINCÍPIO DA PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO

##### 3.2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

##### 3.2.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA JUSTIÇA

#### 3.3 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

#### 3.4 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DO RECURSO HIERÁRQUICO

#### 3.5 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS

#### 3.6 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

#### 3.7 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PERANTE O TRIBUNAL ARBITRAL

##### 3.7.1 COMPETÊNCIA E DECISÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

#### 3.8 COBRANÇA

### CAPÍTULO III

#### 4 PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO

- 4.1 TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL
- 4.2 A NATUREZA E ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL
- 4.3 OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL
- 4.4 CONVOCAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL
  - 4.4.1 IDONEIDADE DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL
- 4.5 OS EFEITOS PRÁTICOS DO ACEITE DA GARANTIA

### CAPÍTULO IV

#### 5 INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE

- 5.1 PRESSUPOSTOS INTRODUTÓRIOS
  - 5.1.1 OBRIGATORIEDADE DE RECONSTITUIÇÃO DA LEGALIDADE
  - 5.1.2 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS FISCAIS
  - 5.1.3 INDEMNIZAÇÃO AO ABRIGO DOS ARTIGOS 53.º DA LGT E 171.º DO CPPT.
  - 5.1.4 PREJUÍZOS RESULTANTES DA PRESTAÇÃO DA GARANTIA
  - 5.1.5 ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS OU DA MOROSIDADE
  - 5.1.6 EXIGÊNCIA DA GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE
- 5.2 ENTENDIMENTO ATUAL DO STA
- 5.3 RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA CONTRATUAL DO ESTADO
- 5.4 EXECUÇÃO DE JULGADO
- 5.5 AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGÍTIMO

5.6 ANÁLISE CRÍTICA DO REGIME INDEMNIZATÓRIO ESTABELECIDO  
NO ARTIGO 53.º DA LGT

CONCLUSÕES

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

ÍNDICE GERAL

## RESUMO

O estudo que se propõe encetar nesta dissertação requer uma análise genuína dos problemas que surgem no domínio da relação jurídico-tributária, envolvendo a Administração Tributária, na qualidade de sujeito ativo, e o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo. O trabalho centra-se na discussão das mais diversas garantias existentes, com principal atenção às garantias bancárias e equivalentes para efeito indemnizatório. Portanto, serão aqui apresentados alguns importantes ensinamentos doutrinários, percorrendo os diversos preceitos legais, nomeadamente os estabelecidos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário. Neste sentido, compreendemos que, pese embora seja inegável a indispensabilidade de um sistema ajustado de arrecadação de receitas públicas num Estado de Direito, em detrimento dos conflitos de interesse que recaem sobre os envolvidos, torna-se necessária a existência de garantias que possam harmonizar, ou, melhor exprimindo, que possam diminuir a disparidade entres ambos os sujeitos. Com efeito, estes carecem de um tratamento diferenciado que deve ser dispensado de acordo com os princípios e as regras, a fim de alcançar um sistema justo. Deste modo, as garantias aqui analisadas servirão como um mecanismo de defesa, sendo operadas com o intuito de afastar os óbices que se levantam para impedir os diversos desígnios.

Palavras-Chave:

prestação de garantias;

contencioso tributário;

processo de execução fiscal;

indemnização por prestação de garantia indevida

## **ABSTRACT**

This dissertation requires a genuine analysis of the problems that arise in the domain of the legal-tax relationship, involving the Tax Administration (Administração Tributária), as an active subject, and the taxpayer, as a taxable subject. This study focuses on the discussion of the diverse existing guarantees, with main attention to bank guarantees and equivalents for indemnity effect. Therefore, some important doctrinal teachings will be presented, going through the different legal precepts, namely those established in the General Tax Law (Lei Geral Tributária), in the Tax Procedure (Processo Tributário) and Process Code (Código de Procedimento). Although the indispensability of an adjusted system for the collection of public revenue in a rule of law is undeniable, relatively to the conflicts of interest that fall on those involved, it becomes necessary to have guarantees that can harmonize or reduce the disparity between both subjects. In effect, these lack a differentiated treatment that must be applied according to principles and rules in order to achieve a fair system. In this way, the guarantees analyzed here will serve as a defense mechanism being operated to remove the obstacles that arise against various designs.

### **Keywords:**

provision of guarantees;

tax litigation;

tax enforcement process;

compensation for providing undue guarantees



## **PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS**

Ac. – Acórdão

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CC - Código Civil

Cfr - Confrontar

CIMI - Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis

CIRE - Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP - Código Penal

CPA - Código de Procedimento Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPCI - Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP - Código de Processo Penal

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral dos Impostos

DR - Diário da República

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IGF - Inspeção Geral de Finanças

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC - Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares

IS - Imposto de Selo

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LO - Lei orgânica

LOE - Lei do Orçamento de Estado

LGT - Lei Geral Tributária

MP - Ministério Público

nº/nºs - número/números

p./pp - página/páginas

PGR - Procuradoria-Geral da República

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira

RJAT - Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

STA - Supremo Tribunal Administrativo

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

TC - Tribunal Constitucional

TCA - Tribunal Central Administrativo

TAF - Tribunal Administrativo e Fiscal

TEDH - Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

TRC - Tribunal da Relação de Coimbra

TRG - Tribunal da Relação de Guimarães

TRL - Tribunal da Relação de Lisboa

TRP - Tribunal da Relação do Porto

UE - União Europeia

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 APRESENTAÇÃO E JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA

As garantias que vamos estudar poderão revelar-se como um meio adequado para o efetivo recebimento dos créditos da Administração Tributária,<sup>1</sup> no domínio da relação jurídico-tributária.<sup>2</sup> Também poderão ser operadas como um meio de regular a sua atuação, evitando assim uma desmedida intervenção na esfera patrimonial dos contribuintes.

Permitam-me recordar que esta obrigatoriedade é justificada pelo facto de toda a cautela ser pouca quando se interage de forma potestativa sobre o património alheio. Em contrapartida, no que se refere aos contribuintes, sujeitos passivos,<sup>3</sup> singulares ou coletivos, propulsores do facto que gerará a obrigação tributária<sup>4</sup>, as garantias serão usadas com o intuito de alcançar o efeito suspensivo dos atos considerados lesivos aos seus interesses. Assim, ambos os sujeitos deverão cooperar, obedecendo o princípio da colaboração recíproca.<sup>5</sup>

Considerando que o contribuinte possui diferentes meios de reação, cujo elenco iremos fazer no desenvolvimento desta dissertação, estes poderão ser acionados quando haja uma pretensão de sindicar alguma ilegalidade. Contudo, caso queira evitar que os seus bens sejam onerados, o contribuinte deverá proceder com a prestação de uma garantia idónea<sup>6</sup> porque, à mercê da regra geral, os meios de reação não possuem efeito suspensivo.

---

<sup>1</sup>Neste sentido, sobre a Administração Tributária, entende-se que deve ser adotada uma noção ampla. Assim, face ao preceituado no n.º 3 do art.º 1 da LGT, também integram este conceito a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

<sup>2</sup>Deve considerar-se como relações jurídico-tributárias “as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas,” conforme se retira do n.º 1 do art.º 1 da LGT. Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina 2018, p.33.

<sup>3</sup>Nesta construção, a doutrina da professora Ana Paula Dourado remete-nos a seguinte explicação acerca dos sujeitos passivos: “São categorias de sujeitos passivos que remontam à criação doutrinária da relação jurídica tributária, o contribuinte, o substituto, o substituído e o responsável tributário.” Ver Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2019, p. 91.

<sup>4</sup>Nesta construção, o art.º 36 da LGT remete que a relação jurídico-tributária se constitui com o facto gerador tributário. Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina 2018, p.44.

<sup>5</sup>“Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.” Tal previsão encontra-se no n.º 1 do art.º 59 da LGT - Princípio da colaboração. Códigos Tributários, 15.ª Edição, p.52.

<sup>6</sup> Conforme estabelecido no art.º 199 do CPPT, a garantia idónea apresenta-se como garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente. Neste sentido, não estamos perante um quadro taxativo, ao considerarmos que outras garantias poderão ser usadas com este mesmo intuito.

Na sequência do exposto, no caso de lhe assistir razão o controvertido, o contribuinte poderá requerer o ressarcimento dos prejuízos sofridos com a prestação indevida ou a manutenção distendida através do instituto previsto nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.<sup>7</sup>

Certo de que, não são raras as vezes que os sujeitos da relação jurídico-tributária recorrem aos tribunais, em virtude dos problemas que derivam dos conceitos meandrosos previstos em alguns artigos da LGT e CPPT. Com o intuito de procurarem uma solução para este imbróglio, estes recorrem à via judicial para verem revogados os despachos que consideram ilegais.

Com efeito, é notório o exponencial crescimento dos litígios que surgiram no domínio desta relação, revelando-se a pertinência deste tema.

## 1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Em termos estruturais, iniciaremos este estudo com uma passagem sobre a descrição do Direito Fiscal no seio do ordenamento jurídico português, expondo os regimes pertinentes ao tema, estabelecidos na LGT e no CPPT.

Traçado o quadro-geral da relação do Estado com o contribuinte, analisaremos as prerrogativas da Administração Tributária com o objetivo de garantir a satisfação dos seus créditos. Em sequência, analisaremos as garantias especiais apresentadas pelos contribuintes como meio de acautelamento dos créditos tributários, evitando uma cobrança coerciva.

No segundo capítulo, será trilhado caminho pelo Contencioso Tributário, analisaremos a sua classificação e os princípios norteadores. Também serão aqui apresentados os meios de reação juntamente com o momento da apresentação das garantias especiais.

No terceiro capítulo, faremos uma análise das fases do processo de execução fiscal, o contexto da sua tramitação, a sua natureza, a competência e a oposição fiscal.

No quarto e último capítulo, iremos debruçar-nos sobre a prestação da garantia indevida no âmbito do regime indemnizatório previsto na LGT e no CPPT, envolvendo neste estudo a obrigatoriedade em restabelecer, efetivamente, a legalidade do ato.

Faremos, por fim, uma análise crítica do quadro legal vigente e relativa à viabilidade de abandono de paradigmas antigos.

---

<sup>7</sup>Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina, 2018.

### 1.3 MODO DE CITAR

As citações bibliográficas são feitas no corpo do texto, apresentadas em itálico quando ultrapassarem três linhas. Sequencialmente, todas as obras consultadas são referenciadas em nota de rodapé, com a descrição do nome do autor, acompanhadas do título da obra, seguido do número do volume, a edição, o local da publicação, a editora, o ano e página(s).

Por fim, estas são elencadas na parte final da dissertação, a começar por ordem alfabética do apelido do autor em letra maiúscula e em negrito, seguido do título em itálico, número do volume, edição, editora e ano de publicação.

Os Acórdãos mencionados ao longo do texto são citados de forma abreviada. O seu número de processo, relator e o local da sua publicação encontram-se na nota de rodapé e no índice de Jurisprudência.

Os acórdãos dos Tribunais da jurisdição administrativa e tributária referidos poderão ser consultados no endereço eletrónico: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

## CAPÍTULO I

### 2 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

#### 2.1 DIREITO FISCAL

O Direito fiscal, ramo do Direito Público, visa a regulamentação da relação entre o Estado e os contribuintes no âmbito da arrecadação das receitas públicas, nomeadamente os impostos. Pese embora este seja considerado didaticamente um Direito autónomo, será sempre coadunado com outros ramos do Direito.

Neste sentido, o Professor Vasco Branco Guimarães<sup>8</sup> compreende o Direito Fiscal como sendo “o conjunto de normas, regras e princípios que regulam o surgimento, desenvolvimento, extinção e patologia da relação jurídica de imposto.”

De notar que o legislador atuará de acordo com os princípios, devendo harmonizar as suas receitas públicas consoante a capacidade de contribuição dos particulares, tendo em conta as características da tributação e a situação familiar.<sup>9</sup> Assim, não deve a todo o custo sacrificar os contribuintes e os seus familiares em prol dos seus interesses.

Nesta construção, procuramos fazer emergir, a compreensão de que o Direito Fiscal intervém de forma significativa na vida dos particulares, dirigindo os seus comportamentos e as predileções pessoais. Apresenta-se como um importante mecanismo de controlo em favor do Estado.

##### 2.1.1 EVOLUÇÃO

A importância de o Estado desempenhar as suas funções como um Estado de Direito, designadamente no que concerne às tarefas sociais, requer uma certa disposição de recursos económicos. É, com efeito, inegável a necessidade de existir um sistema ajustado de arrecadação de receitas.

O Professor Pedro Soares Martinez<sup>10</sup>, sobre as receitas públicas, escreve que estas tiveram um aumento significativo no desenvolvimento da atuação do Estado na vida dos particulares. Assim,

---

<sup>8</sup>Cfr. Vasco Branco Guimarães, A responsabilidade Civil da Administração Fiscal- Emergente da Obrigação de Imposto, Lisboa, 1998, p.39.

<sup>9</sup> Ver art.º 6 da LGT, em Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina, 2018, p.34.

<sup>10</sup>Cfr. Pedro Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 1987.

o autor apresenta-nos uma breve explicação ao explanar o seguinte: *“Sendo os rendimentos originários do Estado muitas vezes insuficientes para assegurar o desempenho das tarefas que lhe foram cometidas, a absorção de uma parte dos patrimónios dos particulares tornou-se necessária. E essa absorção desde sempre reclamou uma disciplina própria adequada à definição dos justos limites das disciplinas patrimoniais dos príncipes em relação aos súbditos. Depois da Revolução inglesa de 1688 e da Revolução Francesa, a natureza dos orçamentos estaduais elaborados e relativo rigor da sua execução posturariam novos preceitos jurídicos ajustados às instituições financeiras, aos quais haviam de acrescer outros, originados da expansão do recurso ao crédito público.”*

Neste mesmo seguimento, apresentamos o entendimento do Professor Vítor António Duarte Faveiro,<sup>11</sup> ao explicar de forma didática, o surgimento do Direito Fiscal como uma instituição. Vejamos: *“O Direito Fiscal, como instituição, surgiu nos séculos XVII e XVIII como meio de defesa dos direitos do homem e do cidadão contra o arbítrio ou abuso dos detentores de poder político, de onde resulta para o Direito Fiscal, uma razão de ser, uma filosofia, um pressuposto e um objetivo em que predominam os princípios e as finalidades e a certeza da garantia dos direitos do Estado e dos cidadãos. Mais do que os fins deste meramente utilitários de realização dos interesses patrimoniais e financeiros”*.

Em termos estruturais, a fim de estabelecermos uma linha temporal que altera os elementos deste regime, para a Professora Ana Paula Dourado,<sup>12</sup> a possibilidade de se falar em Direito Fiscal surge após o controlo dos tribunais a fim de obter uma certa harmonia entre as partes.

Neste sentido, é substituída a relação “autoritária e jurídica entre o Estado e o sujeito submetido às obrigações fiscais.” Para a autora, este marco deriva do surgimento da Lei Geral Tributária Alemã, de 1929, de Enno Becker, que é onde se começa a pensar em Direito Fiscal.

De notar que, anteriormente, correspondia numa relação potestativa da Administração Tributária sob a esfera jurídica dos contribuintes.

Ora, com o avanço da intervenção do Estado na vida dos particulares, houve a necessidade de estabelecer alguns mecanismos e estratégias que pudessem, de alguma forma, equilibrar essa relação.

---

<sup>11</sup>Cfr. Vítor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Introdução Aos Estudos Da Realidade Tributária-Teoria Geral Do Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 1984, p. 19.

<sup>12</sup>Neste propósito, Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2019, p. 28.

### 2.1.2 SISTEMA FISCAL E SISTEMA TRIBUTÁRIO

A sua inserção sistemática permite-nos, deste logo, decorrente do art.º 103 da Constituição da República Portuguesa<sup>13</sup>, concluir que os impostos estarão submetidos à legalidade, que determinará a sua incidência, taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Contudo, verificam-se no n.º 1, alínea i) do art.º 165 do mesmo preceito legal algumas referências de tributo, que remetem para os impostos, taxas e demais contribuições.

Neste sentido, a Professora Ana Paula Dourado<sup>14</sup> esclarece-nos que o sistema fiscal a que se refere o n.º 1 do art.º 103 deve ser entendido como “o conjunto dos impostos disciplinados pelo ordenamento jurídico português”. Portanto, deverá ter um entendimento mais amplo.

Relativamente a este tema, escrevem Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa<sup>15</sup> que “o sistema tributário é, entre nós, mais amplo do que o sistema fiscal.” Para o autor, o sistema fiscal restringir-se-á aos impostos, enquanto o sistema tributário abrangeria também outras receitas para além das referidas.

Para a maioria da doutrina, nomeadamente para o Professor Soares Martinez,<sup>16</sup> “o direito dos impostos, direito tributário, ou direito fiscal, é o ramo do direito financeiro que corresponde à insuficiência do património e do domínio para suportar as despesas das comunidades políticas.”

Pois bem, sem querer entrar nessa discussão, por não ser o objeto deste estudo, tomemos em conta que nos iremos restringir somente aos impostos. Logo, sem perder de vista a afirmação que o sistema tributário abrangeria também outras receitas para além destas.

### 2.1.3 IMPOSTOS

Compreende-se como imposto a prestação pecuniária ajustada pela Administração Tributária através do ato de liquidação,<sup>17</sup> apresentando-se de forma coativa ao obrigado tributário.

Face ao preceituado na CRP<sup>18</sup>, os impostos são criados por lei. Assim, “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não façam nos termos da lei”.

---

<sup>13</sup>Ver art.º 103 da República Portuguesa, Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina, 2018, p.15.

<sup>14</sup>Neste propósito, ver Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2019, p 42.

<sup>15</sup>Cfr. Jónatas E.M. Machado- Paulo Nogueira da Costa, Manual de Direito Fiscal- Perspetiva Multinível, Almedina, 2016, p.11.

<sup>16</sup>Cfr. Soares Martinez, Direito Fiscal, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, p. 22.

<sup>17</sup>De notar que, conforme estabelece o n.º 1 do art.º 59 do CPPT, “o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vícios destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente”.



Nesta construção, escreve o Professor José Casalta Nabais<sup>19</sup> que, “*objetivamente, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Por sua vez, subjetivamente, o imposto é uma prestação, com as características objetivas que acabamos de mencionar, exigida (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas*”.

Em conclusão, entendemos que o imposto é uma espécie de tributo, levando em consideração o n.º 2 do art.º 3 da LGT, que nos indica que “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.”

Pois bem, consoante o que escreve a Professora Glória Teixeira,<sup>20</sup> “em Portugal, mais de 35% da riqueza produzida anualmente é entregue ao Estado, sob a forma de impostos e contribuições para a Segurança Social, pelos cidadãos e pelas empresas”.

Pese embora estejamos perante uma imposição do Estado no que concerne ao ato de pagar os impostos, entendemos que este não se apresenta como um dever negativo. É sabido que os impostos consubstanciam um importante elemento do Estado de Direito para desempenhar suas funções.

Neste sentido, muitos são os contribuintes que compreendem a necessidade de existir um ajustado sistema de arrecadação de receitas públicas a favor de uma sociedade civilizada.

Pois bem, depois de termos abordado o Direito Fiscal, designadamente o tratamento dispensado aos sujeitos, far-se-á necessário, neste momento, avançarmos para um aspeto mais significativo da relação jurídico-tributária para compreendermos a sua incumbência.

#### 2.1.4 FUNDAMENTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária corresponde ao tratamento dispensado aos sujeitos ativos e passivos no âmbito da obrigação tributária. Em sentido estrito, terá como objeto mediato a exigência do pagamento dos impostos. Em sentido mais amplo, estender-se-á a todos os procedimentos acessórios que visam acompanhar toda a trajetória do imposto, desde o seu nascimento ao efetivo recebimento da dívida.

---

<sup>18</sup>Ver at.º 103 da CRP, em Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina, 2018, p. 15.

<sup>19</sup>Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª Edição, Almedina, 2019, p.34

<sup>20</sup>Cfr. Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Almedina, 2015, p.13.

Como já referido, a atuação da Administração Tributária visa a prossecução do interesse público, nomeadamente a satisfação dos seus créditos tributários. Pelo exposto, terá a obrigatoriedade de agir em conformidade com a norma, gozando de uma presunção de legalidade.

Em relação aos contribuintes, requer-se um tratamento proporcional de acordo com as suas obrigações.

Considerando que o contribuinte possui diferentes meios de reação, cujo elenco iremos fazer no desenvolvimento desta dissertação, tais meios poderão ser acionados quando haja uma pretensão de sindicar alguma ilegalidade. Entretanto, caso queira evitar que os seus bens sejam onerados, o contribuinte deverá proceder com a prestação de uma garantia idónea.<sup>21</sup> Isto porque, à mercê da regra geral, os meios de reação não possuem efeito suspensivo.

De notar que há uma linha bastante ténue entre os sujeitos, devendo prevalecer os interesses que melhor correspondem à verdade material e a um sistema justo.

A correta compreensão dessa relação implica um estudo acerca dos interesses de ambos os envolvidos. Numa primeira análise, existe uma relação de direito administrativo e, posteriormente, uma relação de poder, onde o sujeito passivo se torna um obrigado tributário.

Embora esta seja uma relação de supremacia por parte da Administração Tributária, ambos os interesses são merecedores de tutela.

Para o Professor José Casalta Nabais<sup>22</sup>, “a relação jurídico-tributária também se desdobra numa relação de obrigação que compreende as fases de obrigação principal e obrigação acessória, que são instrumentais da primeira.” O autor indica-nos, a título de exemplo, as declarações que devem ser apresentadas, a exibição de documentos, entre outros.

Mediante os vários conflitos que surgem no âmbito dessa relação, caberá aos tribunais, quando forem chamados, intervir para os dirimir.

Certo que, as normas que regulam o procedimento e processo tributários visam harmonizar de forma equilibrada esta complexa relação que, não obstante, envolve um conjunto de deveres que recaem sobre os sujeitos, indo além da simples obrigação do ato de cobrar e pagar os impostos.

Pois bem, dando sequência ao presente trabalho, interessa-nos agora conhecer as garantias enquanto conjunto de meios, visando harmonizar as diversas posições.

---

<sup>21</sup> Conforme estabelecido no art.º 199 do CPPT, a garantia idónea apresenta-se como garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente. Neste sentido, não estamos perante um quadro taxativo, ao considerarmos que outras garantias poderão ser usadas com este mesmo intuito.

<sup>22</sup> Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, 2019, p.235.

## 2.2 CONCEITO DE GARANTIA

Ao analisarmos a palavra no seu sentido literal,<sup>23</sup> “garantia é aquilo que é garantido,” ou, melhor exprimindo, “o ato de garantir”. Contudo, afigura-se-nos imprescindível saber em que contexto efetivamente será empregue a palavra.

Nesta construção, Andreia Barbosa<sup>24</sup> oferece-nos um argumento para a ausência do conceito no ordenamento jurídico. Escreve a autora que “a ausência de uma definição legal de garantia tem vindo a ser justificada pelo facto de não estar em causa um conceito verdadeiramente técnico-jurídico, mas sim uma expressão da prática jurídica.”

Em termos gerais, conforme estabelece o Professor António Menezes de Cordeiro,<sup>25</sup> “a expressão garantia, quer na linguagem comum como na jurídica, comporta um uso diversificado”. No contexto do Direito das Obrigações, a palavra garantia pode exprimir, em geral, o ato e o efeito de assegurar ou reforçar um certo estado de coisas, providenciando, designadamente, um certo resultado”.

### 2.2.1 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, abordaremos as garantias como meio de garantir a satisfação dos créditos tributários. Tais garantias serão impulsionadas pela Administração Tributária perante uma possível frustração da cobrança do seu presumível crédito.<sup>26</sup>

Antes de mais, de forma sintética, quanto aos seus fins, é sabido que os créditos tributários consubstanciam em si um interesse público. Logo, face ao preceituado no art.º 55 da LGT, a Administração Tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público e não possui interesse próprio, sendo que em muitos casos torna-se difícil estabelecer uma linha que separe o interesse do Estado e o interesse da Administração Tributária.

Em suma, as garantias dos créditos tributários referem-se ao poder que a Administração Tributária detém para operá-las quando estas se revelem necessárias à cobrança da dívida fiscal, conforme estabelece o n.º 1 do art.º 50 da Lei Geral Tributária.

---

<sup>23</sup> Consulta realizada na página online, disponível em: <https://dicionario.priberam.org/garantia>, em 21-12-2019.

<sup>24</sup> Cfr. Andreia Barbosa, A prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, (Monografia) Almedina, 2017, p.25.

<sup>25</sup> Cfr. António Menezes de Cordeiro, Direito Bancário, 6.ª Edição, Almedina, 2016, p.779.

<sup>26</sup> Esta premissa refere-se às prerrogativas da Administração Tributária em constituir garantias para acautelar os seus créditos tributários. Neste sentido, o legislador prevê, expressamente, no art. 50º n.º 2, alínea b), da LGT e artigo 195º do CPPT, a possibilidade de a Administração diligenciar para a satisfação da sua cobrança.

Por sua vez, o n.º 2 do art.º 50 da LGT refere alguns mecanismos de salvaguarda dos créditos tributários: alínea a), encontra-se a referência aos privilégios creditórios<sup>27</sup>; alínea b), trata-se do direito de constituição de penhor ou hipoteca legal; alínea c), a previsão do direito de retenção de mercadorias do sujeito passivo.

Já o art.º 51, em referência às providências cautelares, estabelece que estas deverão ser acionadas perante uma frustração da sua cobrança.<sup>28</sup>

Ora, as respetivas providências cautelares deverão ser proporcionais ao dano, com o propósito de evitar danos de difícil reparação, conforme estabelece o n.º 2 do art.º 51 da LGT.

Não convém, pois, esquecer que, na pendência de processo judicial, a Administração Tributária poderá tomar providências conforme estabelece o n.º 1, alínea a), do art.º 135 do CPPT, como o arresto, o arrolamento, a antecipação de prova da situação tributária do contribuinte, decorrente do art.º 97, alínea l).

Do exposto resulta que as providências acima referidas, tomadas pela Administração, apresentam um carácter preventivo. Estas têm como intuito arredar os obstáculos levantados pelas circunstâncias patrimoniais dos sujeitos passivos.

No contexto geral, os atos da Administração apresentam-se dotados de força jurídica, com carácter unilateral, devendo ter a participação dos particulares sobre o princípio da colaboração recíproca, em conformidade com os artigos 59.º da LGT e 48.º do CPPT.

Atenta as considerações tecidas relativamente às garantias na perspetiva do interesse do Estado, que se justifica pela primazia do interesse comunitário, temos agora o intuito de apresentar breves comentários no que diz respeito às garantias, na perspetiva do interesse dos contribuintes.

---

<sup>27</sup>O n.º 2, al. a) e b) do art.º 50 indica que, para garantia dos créditos tributários, a Administração Tributária dispõe ainda dos privilégios creditórios, alínea a), do direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal, quando essas garantias se revelem necessárias à cobrança efetiva da dívida, alínea b). Cfr. José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Almedina 2015. pp. 492- 494.

<sup>28</sup>Refere-se no n.º 1 do art.º 51 da LGT, sobre as possibilidades de extravio, destruição de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação contributiva dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. O n.º 2 remete para a necessidade de essas providências serem proporcionais ao dano. O n.º 3 estabelece que estas providências consistirão na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção.

### 2.2.2 AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Após trilharmos caminho pelas garantias operadas a favor da Administração Tributária, faremos uma abordagem sobre os meios de defesa que impedem, ou arredam uma possível violação dos direitos dos contribuintes. Neste ponto, iremos cingir-nos aos meios, instrumentos e mecanismos criados pelo ordenamento jurídico a favor dos contribuintes. Pese embora esta seja uma tarefa difícil, por não haver uma norma que estabeleça, de forma reunida, todas as garantias dos contribuintes, tomaremos em conta as garantias previstas na LGT e no CPPT.

De notar que as garantias dos contribuintes variam conforme o momento da prática dos conjuntos atos, provenientes da atuação da Administração. Os resultados serão determinados de acordo com os atos praticados.

Atendendo à doutrina, nomeadamente ao Professor José Casalta Nabais,<sup>29</sup> “a ausência de uma lei que codifique as garantias dos contribuintes não significa que estas estejam menos acauteladas”. Relativamente ao tema, o autor também remete a seguinte afirmação que transcrevemos: *“Pois a aprovação de específicas codificações, sob o nome de declaração de direitos ou de estatuto do contribuinte, como aconteceu nos EUA com o Taxpayer Bill of Rights de 1996, em Espanha com Ley de Derechos y Garantias de los contribuintes de 1998 e em Itália com o Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano em 2000, ficou a dever-se, em larga medida, ao apelo, a partir dos anos noventa do século passado, à ideia de cidadania fiscal”*. O autor conclui que “domina uma ideia de quantidade do que de qualidade das garantias do contribuinte”.

Pois bem, como referido anteriormente, as garantias dos contribuintes são operadas de acordo com o meio usado para reagir diante de algum conflito. Certo é que existem vários meios na fase do procedimento gracioso que possibilitam uma comunicação direta entre ambos os sujeitos. São os chamados procedimentos graciosos, não havendo aqui, nesta fase, a intervenção judicial.

Não obstante tais meios serem mais céleres e se apresentarem de forma gratuita aos contribuintes, muitos destes decidem avançar diretamente com uma impugnação judicial, assumindo antecipadamente que somente um terceiro imparcial, neste caso o juiz, poderia restabelecer a legalidade. Tal raciocínio está completamente equivocado, pois são vários os casos em que, após uma reação graciosa, houve um desfecho favorável ao contribuinte.

---

<sup>29</sup>Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª Edição, Almedina, 2019, p. 350.

Assim, antes de mais, cumpre-nos tentar estabelecer uma breve distinção entre os meios não impugnatórios e os meios impugnatórios. Os primeiros são os meios que, a nosso ver, vinculam a Administração Tributária através do princípio da colaboração, retirado do n.º 1 do art.º 59 da LGT e do princípio da participação, que encontramos no art.º 60 do mesmo dispositivo legal. Tais princípios traduzem-se no direito de o contribuinte ser informado por escrito sobre a fase em que se encontra o procedimento, assim como a data limite para a sua conclusão. Também deverá este obter a informação acerca da sua situação tributária, sobre as informações vinculativas e o direito à audição prévia, previstos nos artigos 60.º, 63.ºB, 67.º e 70.º da LGT. Não convém esquecermos a obrigatoriedade de a Administração Tributária fundamentar as suas decisões, dando a conhecê-las ao interessado, conforme decorre dos n.ºs 1 e 2 do art.º 77 da LGT.

Em sequência, os meios impugnatórios dividem-se em meios administrativos e meios judiciais. No que se refere aos meios administrativos, estes dizem respeito à reclamação, ao recurso hierárquico e ao pedido de revisão, sendo que tais meios serão apresentados perante a Administração Tributária.

Inicialmente, no que toca à nomenclatura, nas breves palavras da Professora Glória Teixeira,<sup>30</sup> podemos concluir que “existe um equívoco quando o legislador utiliza a expressão “processo judicial tributário”. Não se compreende a razão de ser da menção “judicial”, salvo se utilizássemos a expressão processo administrativo, em lugar de procedimento.”

Em concordância com a autora, tomemos em conta que não estamos perante um processo judicial, mas sim perante um processo administrativo com natureza diversa. Assim, poderá apresentar uma natureza judicial.

Posto isto, face ao preceituado no art.º 44 do CPPT, temos como parte do procedimento tributário o ato de liquidação, revisão, emissão, reclamação e recurso hierárquico.

Já nos termos do n.º 1 do art.º 97 do CPPT, temos o processo judicial tributário. Da alínea a) à alínea g), encontramos a referência à impugnação, estendendo-se sequencialmente às ações de reconhecimento, providências cautelares, intimação, produção antecipada de provas. Depois, somos remetidos novamente para a intimação, o recurso no âmbito do processo de execução fiscal, a oposição fiscal, o recurso contencioso e, de forma não exaustiva, ainda são abrangidos “outros meios processuais previstos na lei.”

---

<sup>30</sup>Cfr. Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2016, p. 367.

Neste seguimento, em relação aos atos com natureza jurisdicional realizados perante os tribunais, temos a impugnação de decisões de determinada matéria tributável, o ato de oposição fiscal e o recurso contencioso.

A título de curiosidade, para o Professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>31</sup> os mecanismos de defesa dos contribuintes dividem-se em dois grupos, “instrumentos gratuitos, que são aqueles que decorrem perante órgãos de natureza administrativa; e instrumentos contenciosos, que são aqueles que decorrem perante órgãos de natureza jurisdicional.” Há ainda os atos preparatórios da matéria tributária, aqueles que são importantes para o impulso da obrigação.

Pois bem, após tecermos comentários relativamente aos respetivos atos tributários, a título de enquadramento do presente estudo, dever-se-á ter em conta o ato de liquidação.

Antes do ato de liquidação,<sup>32</sup> o obrigado tributário tem uma obrigação abstrata, como o dever de colaborar; de entregar certas declarações; de repassar os valores em caráter de substituição, entre outros deveres.

Por isso, resulta das palavras do professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>33</sup> ao referir-se sobre o ato de liquidação, que “a importância do ato de liquidação no domínio do Direito Tributário é tal que o legislador, a doutrina e a jurisprudência lhe reservam uma especial denominação: ato tributário, agora em sentido técnico e mais preciso”.

O ato de liquidação inicia numa sequência de atos que, efetivamente, colocam o sujeito passivo na posição de obrigado tributário. Este é o impulsor da constituição do imposto, através da cedência dos elementos que desencadeará a sua incidência. Não obstante, este ato poderá ser realizado oficiosamente ou de forma reforçada.

Após explanarmos as garantias dos contribuintes numa perspetiva geral, faremos no próximo ponto, com o intuito de estabelecermos uma conexão com o Direito Civil, uma abordagem relativa à garantia geral no domínio civilista, nomeadamente sob o Direito Obrigacional.

---

<sup>31</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributários*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 55.

<sup>32</sup>O ato de liquidação consiste em determinar e quantificar a obrigação tributária, concretizando a obrigação em certa e determinada a fim de produzir os efeitos na esfera jurídica dos sujeitos passivos.

<sup>33</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributários*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 41.

### 2.2.3 A GARANTIA GERAL NO CÓDIGO CIVIL

Concretizando o postulado de que o Direito Civil é o ramo do direito que agrupa, de forma sistemática, as normas que vão regular o direito obrigacional, analisaremos a garantia geral neste domínio inicialmente.

Com efeito, quando o credor no âmbito do Direito Civil não obtém o cumprimento de uma obrigação, poderá recorrer à tutela do Direito para reclamar o seu crédito. O respetivo crédito será satisfeito através do património do devedor, com as devidas limitações e ressalvas, conforme preceitua o art.º 601 do Código Civil.<sup>34</sup>

Nesta construção, escrevem Pedro Romano Martinez e Pedro Fuzeta Da Ponte<sup>35</sup> que “a garantia conferida ao credor comum não incide sobre bens certos e determinados do património do devedor, só se concretizando com a penhora; tratando-se de uma garantia geral, reflete-se sobre todos os valores, indiscriminadamente, não prevalecendo em relação às garantias especiais, que recai sobre bens especificados do património do devedor”.

Conforme estabelece o art.º 602 do CC,<sup>36</sup> tais bens poderão ser determinados consoante convenção entre as partes. Ao interligar este artigo com o art.º 817 do CC,<sup>37</sup> temos a seguinte informação: “Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida, tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o património do devedor, nos termos declarados neste código e nas leis de processo”.

Do que resulta exposto, perante um incumprimento obrigacional, será o património do devedor chamado a satisfazer os créditos que se dispôs a cumprir, evitando assim, um enriquecimento injustificado.

### 2.2.4 A GARANTIA GERAL TRIBUTÁRIA

Centrando-nos agora no domínio do Direito Fiscal, também concluímos que o património dos obrigados tributários satisfará os créditos do Estado, conforme decorre do n.º 1 do art.º 50 da Lei Geral Tributária.

---

<sup>34</sup>Código Civil, 10.ª Edição, Almedina, 2018, p.118.

<sup>35</sup>Cfr. Pedro Romano Martinez e Pedro Fuzeta Da Ponte, Garantias de Cumprimento, 5.ª Edição, Almedina, 2006, p.13.

<sup>36</sup>Ver art.º 602 - (Limitação da responsabilidade por convenção das partes). Código Civil, 10.ª Edição, Almedina, 2018, p.118.

<sup>37</sup>Código Civil, 10.ª Edição, Almedina, 2018, p.155.



Deduz-se então, no que respeita à matéria da garantia geral no âmbito do procedimento e processo tributários, e remetendo o entendimento do Professor Pedro Soares Martinez,<sup>38</sup> que “o património do sujeito tributário passivo constitui a garantia geral das obrigações fiscais. Contudo, estes beneficiam de um regime particularmente favorável quanto à ação creditória sobre o património do devedor, que corresponde à execução fiscal.”

Para além das garantias gerais, o cumprimento das obrigações tributárias também pode ser assegurado através das garantias especiais. Concluindo pela semelhança entre os ramos do direito, para estabelecermos um laço entre as garantias, teceremos algumas considerações sobre as garantias especiais.

Com efeito, as garantias especiais serão trabalhadas pelo facto de estas serem operadas no âmbito do contencioso tributário com o intuito de alcançar o efeito suspensivo dos atos da Administração.

#### 2.2.5 AS GARANTIAS ESPECIAIS

Relativamente às garantias especiais, estas podem apresentar um carácter real, o que ocorre quando um credor tem a possibilidade de se fazer pagar em preferência a outros credores que gozarão de algumas vantagens sobre os demais. Por outro lado, poderão apresentar-se com um carácter pessoal, sendo que esta vertente ocorre quando um terceiro, estranho à obrigação principal, apresenta o seu património ao credor, devendo este ser chamado no momento oportuno.

Neste sentido, em harmonia com o exposto, o Professor Luís Manuel Teles de Menezes Leitão<sup>39</sup> realça que, “em termos genéricos, existe uma garantia especial sempre que exista algum reforço da posição jurídica do credor, em confronto com a posição de outros credores”.

De facto, a garantia especial tranquiliza o credor quando este se depara com um risco de incumprimento da obrigação, seja diante de uma insuficiência de património ou para aumentar a credibilidade perante as partes que almeja contratar.

No domínio do procedimento e processo tributários, o Professor Pedro Soares Martinez<sup>40</sup> estabelece o seguinte raciocínio: “São pessoais as garantias resultantes das responsabilidades que

---

<sup>38</sup>Cfr. Pedro Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, 4.ª Reimpressão, Coimbra, 1990, pp. 267-268.

<sup>39</sup>Cfr. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, Direito das Obrigações, Volume II, Almedina, p.313. Pois, o autor, ao explicar as diferenças entre a garantia especial e a garantia geral, exemplifica que “as garantias pessoais se caracterizam, assim, por sujeitar um terceiro à possibilidade de execução do seu património, em caso de não cumprimento pelo devedor.”

<sup>40</sup>Cfr. Pedro Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, 4.ª Reimpressão, Coimbra Editora, 1990, p. 269.

as leis fiscais frequentemente atribuem no sentido de melhor assegurar o cumprimento da obrigação tributária pela vinculação de outras pessoas, além do obrigado originário.”

Nesta construção, as garantias especiais serão chamadas para diminuir o risco do incumprimento e poderão ser direcionadas a determinados bens, valores ou retenção de certos direitos.

## 2.3 AS GARANTIAS COMO MEIO DE SUSPENSÃO DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Manifesto é o uso das garantias enquanto meios de defesa contra a atuação desmedida da Administração Tributária. Neste raciocínio, as garantias oferecidas pelos contribuintes servirão para obter um efeito paralisante dos atos da Administração Tributária, acautelando a boa cobrança dos seus créditos tributários.

Atendendo ao referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul,<sup>41</sup> temos o seguinte entendimento: *“A possibilidade de suspensão da execução fiscal constitui direito do contribuinte que se enquadra no âmbito do princípio constitucional da efetividade da tutela judicial, artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa; art.º 9, n.º 1, da LGT.”*

Neste propósito, o contribuinte que se depara com uma notificação<sup>42</sup> da liquidação de um tributo, ou mediante a citação,<sup>43</sup> com a menção que foi instaurado contra si um processo de execução fiscal, poderá reagir perante o órgão fiscal.

Caso o contribuinte pretenda obter o retardamento dos atos da Administração Tributária, deverá apresentar garantia durante o prazo estabelecido pela Administração, conforme preceitua o n.º 2 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária e o n.º 1 do art.º 199 do CPPT. Significa isto desde logo que, de acordo com a regra geral, todos esses meios não possuem o efeito suspensivo.

Por fim, equivale isto a dizer que, caso não seja oferecida uma garantia, os atos da Administração Tributária seguirão os seus termos normais até à cobrança dos valores em dívida.

---

<sup>41</sup>Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 07903/14, relator: Joaquim Condesso, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>42</sup>Diz-se da notificação, o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou chama alguém a juízo, conforme expõe o n.º 1 do art.º 35, do CPPT.

<sup>43</sup>Diz-se da citação, o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposto contra ele determinada execução ou chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada, estabelecido no n.º 2 do art.º 35, do CPPT.

Deste modo, a prestação da garantia não apresenta necessariamente algo positivo para a Administração Tributária. Não convém esquecermos que a suspensão dos atos da Administração Tributária caracteriza uma exceção, um obstáculo ao recebimento dos seus créditos.

Neste raciocínio, escreve o Professor Joaquim Freitas da Rocha:<sup>44</sup> *“A ratio desta opção é entendível e aceitável: entre outras considerações, basta pensar que se fosse permitido aos interessados paralisar os efeitos da atuação dos órgãos públicos simplesmente por via da interposição de um meio recursivo, (lato sensu), o interesse público poderia ser gravemente afetado e danificado, inviabilizando-se a percepção da receita pública e fazendo perigar dimensões axiologicamente mais elevadas, como o equilíbrio das contas públicas, a estabilidade orçamental, e, em decorrência, a própria sustentabilidade do Estado de Direito, Estado Democrático e Estado social.”*

Nesta construção, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul<sup>45</sup> conclui que “o ato tributário que constitui a dívida exequenda vê, assim, a sua eficácia suspensa a partir do momento que o Estado assegurou, através da garantia, a efetiva cobrança do crédito que se atribui.”

Compreende-se que, de facto, existe interesse do Estado em salvaguardar os seus créditos para uma boa cobrança em tempo útil.

O contribuinte tem ao seu dispor a possibilidade de requerer dispensa da garantia, conforme preceitua o n.º 4 do art.º 52, da LGT e art.º 170 do CPPT. Para isso, deverá efetuar o pedido através de requerimento dirigido ao órgão que praticou o ato. Também deverá demonstrar, de forma fundamentada, o prejuízo irreparável ou que é manifesta a sua falta de meios, conforme previsto no Ofício- Circulado n.º 60.077 de 20 de julho de 2010.

Conforme estabelece o n.º 5 do art.º 198<sup>46</sup>, “é dispensada a prestação de garantia para dívidas em execução fiscal de valor inferior a (euro) 5 000 para pessoas singulares, ou (euro) 10 000 para pessoas coletivas.”<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7ª Edição, Almedina, 2019, pp. 67-68.

<sup>45</sup>Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 236/17.5BEFUN, com data em 19-12-2018, Relator Joaquim Condesso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>46</sup>Ver n.º 5 do art.º 198, do CPPT.

<sup>47</sup>Alterado pelo/a Artigo 229.º do/a Lei n.º 42/2016 - Diário da República n.º 248/2016, Série I de 2016-12-28, em vigor a partir de 2017-01-01.

Em sequência, sobre as garantias bancárias, que ocupam a primeira posição da lista do art.º 199 do CPPT, é sabido pela doutrina que a Autoridade Tributária tem um favoritismo por esta espécie. Isso deve-se à sua autonomia e à facilidade de execução.<sup>48</sup>

O que se retira, neste sentido, da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo,<sup>49</sup> no que se refere a outras espécies de garantias, para além das que estão expressamente autorizadas no art.º 199 do CPPT, resume-se na obrigatoriedade de a Administração Tributária fundamentar, sobre o caso concreto, o motivo da recusa, quando esta não demonstrar uma capacidade de satisfação do crédito. Portanto, a recusa da garantia oferecida pelo executado num processo de execução fiscal deverá basear-se na impossibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda mais o acrescido.

Relativamente à prestação da garantia,<sup>50</sup> o momento far-se-á oportuno para dizer que, quando confrontado com a notificação da liquidação, o contribuinte poderá efetuar o pagamento da obrigação na sua totalidade. Neste caso, ao efetuar o pagamento, a prestação de qualquer garantia perderá a utilidade por motivo óbvio.

Ultrapassada a análise relativa às garantias especiais, tentaremos escrutinar as garantias previstas de forma expressa ou tácita no âmbito do CPPT.

Evidentemente, existem ressalvas quanto ao uso de certas garantias especiais para alcançar o efeito suspensivo, devendo estas apresentar-se como garantias idóneas, conforme estabelecem os artigos 169.º e 199.º do CPPT.<sup>51</sup>

Neste raciocínio, escreve o Professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>52</sup> relativamente às garantias especiais, que existem outras garantias que também poderão ser usadas para suspender

---

<sup>48</sup>Neste propósito, verifica-se em Andreia Isabel Dias Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*. Almedina, 2017. pp. 197-198.

<sup>49</sup>Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-08-2016, processo n.º 0761/16 de Relator: Fonseca Carvalho. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>50</sup>Este ponto será mais bem trabalhado no capítulo II.

<sup>51</sup>Cfr. *Códigos Tributários*, 15.ª Edição, 2018, p.146.

<sup>52</sup>Nesta construção, ver Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de procedimento e Processo Tributários*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 69.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0108/13, datado de 14-03-2013, relator: Pedro Delgado, indica-nos o seguinte: “Consequentemente, sempre ressalvado o devido respeito por melhor opinião, com a expressão qualquer meio suscetível de assegurar os créditos exequendos, o legislador terá pretendido aludir apenas a outras formas de garantia, como sejam produtos financeiros, que ofereçam o mesmo grau de liquidez, autonomia e certeza inerente ao seu recebimento que as garantias expressamente previstas no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT e que, por isso, a Administração Tributária está vinculada a aceitar”. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

os atos da Administração. Por exemplo, o autor refere-se aos “créditos sobre terceiros, títulos negociáveis em bolsa, cartas de conforto, marcas e patentes, passes de desportistas profissionais.”

Neste estudo, abordaremos as garantias mais usualmente trabalhadas até à data. Certo é que, sobre alguns dos meios referidos pelo autor, salvo o devido respeito, entendemos que existem ressalvas a serem feitas, nomeadamente sobre a necessidade de as mesmas estarem desprovidas de embaraços.<sup>53</sup>

Pois bem, no próximo ponto, trabalharemos com a garantia bancária, sendo esta considerada uma garantia fiável, menos burocrática na sua execução. Entendemos que o legislador, de forma pretensiosa, beneficiou a garantia bancária ao apresentá-la na primeira posição, acentuando o seu favoritismo em detrimento das demais.<sup>54</sup>

### 2.3.1 A GARANTIA BANCÁRIA

Devido à crescente necessidade em transferir às partes contratantes maior credibilidade perante os credores, principalmente nos contratos estabelecidos no âmbito do comércio internacional, nomeadamente àqueles com grandes somas de capital, a garantia bancária, no âmbito do seu surgimento, foi muito bem aceite pelo ordenamento jurídico português.

De acordo com os ensinamentos do Professor António Menezes Cordeiro,<sup>55</sup> na secção onde retrata o surgimento das garantias bancárias, “*nos finais do século XIX, pôs-se a hipótese prática e teórica de surgir uma garantia que não fosse afetada pelas vicissitudes da relação principal. Seria, pois, uma garantia autónoma, por oposição à garantia acessória, exemplificada coma fiança.*”

Em Portugal, a garantia bancária foi introduzida pela prática bancária, no domínio doutrinário, sendo que as primeiras linhas sobre a matéria do Professor Vaz Serra.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup>Nesta construção, escreve o Professor Joaquim Freitas da Rocha, “pela nossa parte, e num raciocínio que também tem sido seguido pela maioria das decisões jurisprudenciais, é de aceitar um entendimento lato e abrangente, aí se incluindo, entre outros possíveis instrumentos, fianças, créditos sobre terceiros, títulos negociáveis em bolsa de ações, cartas de conforto, marcas e patentes, ou “passes” de desportivas profissionais”. O autor segue o entendimento que existem vários outros meios que poderiam acautelar os créditos tributários, porém trabalharemos com as mais usuais até à data presente deste estudo. Por seu turno, o legislador não o fez de forma exaustiva, mas sim, exemplificativa, uma vez que, na segunda parte do n.º 1 do art.º 199, prevê “outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente”.

<sup>54</sup>Neste sentido, o art.º 199.º do CPPT apresenta uma lista exemplificativa: garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente”.

<sup>55</sup>António Menezes de Cordeiro, Direito Bancário, 6.ª Edição, Almedina, pp. 844-845. O autor esclarece que a garantia bancária teve o primeiro impulso em Alemanha.

<sup>56</sup>Cfr. António Menezes Cordeiro, Direito Bancário, 6.ª Edição, Almedina, 2016. p. 845.

Com efeito, trata-se de uma garantia especial, apresenta-se de forma autónoma da obrigação principal.

Neste propósito, o Professor António Menezes Cordeiro<sup>57</sup> refere-se à seguinte informação: “A garantia bancária manifesta-se através de uma operação de crédito, é mais harmoniosa entre as partes e menos complexa na sua execução”.

Em concordância com o autor, de facto, na presença de um possível incumprimento por parte do devedor da obrigação, o credor tem a possibilidade de satisfazer o seu crédito sem todas as burocracias associadas a outras espécies de garantias, como por exemplo a fiança.

Relativamente à ausência de definição legal do conceito de garantia bancária, refere o Professor Francisco Cortez<sup>58</sup>: *“Existe um conceito muito amplo da garantia bancária, não obstante, em muitos casos apresentar-se de forma equivocada. Também ocorrem equívocos, quando outras espécies de garantias, por analogia, são abrangidas pela figura das garantias bancárias, são denominadas de equivalentes a esta. A expressão garantia bancária parece, apesar de generalizada, ser reducionista em relação à realidade a que se refere. Por outro lado, é demasiado abrangente na medida em que os bancos podem prestar outro tipo de garantias, que nessa medida também são bancárias.”*

Desde logo, a prestação da garantia bancária poderá apresentar-se através da participação de um terceiro, geralmente uma entidade bancária que tornar-se-á um garantidor do cumprimento da obrigação quando lhe for exigido. Este poderá regressar aos bens do devedor ao exigir outras formas de garantias, a fim de diminuir o risco do contrato.

Nesta mesma construção, o Professor Pedro Pais de Vasconcelos<sup>59</sup> esclarece-nos que “o banco cobra uma comissão pela prestação de garantia bancária e, conforme a relação que o seu cliente e a situação patrimonial deste exige, ou não, a prestação de contragarantias que caucionem o seu direito de regresso.”

Ora, trata-se de um contrato oneroso, onde é acordada uma determinada quantia chamada de comissão e esta será quantificada de acordo com o risco do negócio. Certo é que o contribuinte

---

<sup>57</sup>Destacando a importância da discussão sobre as garantias, o autor faz uma abordagem sobre a complexidade e as incertezas que envolvem as relações humanas, a impossibilidade de prever o status dos sujeitos quando demandados a satisfazer o ajustado, sabe-se que essa imprevisibilidade e complexidade tende a aumentar com o tempo, ou seja, quanto mais remoto for o momento, maior a possibilidade de ocorrerem alterações que se apresentam desfavoráveis para uma das partes. Ver António Menezes de Cordeiro, *Direito Bancário*, 5.ª Edição, Almedina, pp. 773- 775.

<sup>58</sup>Cfr. Francisco Cortez, *Garantia Bancária Autónoma - Alguns Problemas*: in revista da Ordem dos Advogados, ano 52, 11 de julho 1992, p. 514.

<sup>59</sup>Cfr. Pedro Pais Vasconcelos, *Direito Comercial*, Almedina, 2015, p. 226.

mantém sempre uma margem de decisão, podendo, se assim entender, não prestar garantia e assumir o risco de ter os seus bens onerados.

Pois bem, após tecermos alguns comentários sobre a garantia bancária e todo o seu favoritismo por parte da Administração Tributária, seguiremos a lista que consta no CPPT, de acordo com a sua apresentação.

### 2.3.2 A CAUÇÃO

A caução é uma espécie de garantia especial caracterizada pela entrega de uma coisa móvel, conforme se verifica nos artigos 623.º a 626.º do Código Civil. Com efeito, os respetivos artigos visam designar as várias formas de prestar caução, podendo ser através de depósito em dinheiro; títulos de créditos; pedra ou metais preciosos; hipoteca ou fiança bancária.

Pelo exposto, o Professor Antunes Varela,<sup>60</sup> ao explicar a amplitude da terminologia da caução, escreve o seguinte: *“Neste significado mais amplo, a caução é sinónimo de segurança ou de garantia especial da obrigação e serve para abranger genericamente todos os casos em que a lei ou a estipulação das partes exige a prestação de qualquer garantia especial ao credor, sem determinação da sua espécie.”*

Em todo o caso, a sua forma dependerá da origem da sua exigência ou permissão, se foi apresentada, exigida ou estabelecida em lei. A caução poderá tê-lo aceitado em determinada circunstância de tempo e, posteriormente, vir a sofrer alterações que a torne insuficiente. Isso ocorre devido à influência de fatores que podem desvalorizar certos bens apresentados, conforme estabelecido no art.º 626 do Código Civil.

A este propósito, poderá o credor exigir a sua substituição ou reforço, caso verifique que não concorreu em culpa para o sucedido.

O Professor António Menezes Cordeiro,<sup>61</sup> ao proceder à explicação relativamente à caução, apresenta-nos de forma catalogada a existência de três modalidades de cauções: “Caução legal, quando imposta ou autorizada por lei, caução convencional, quando estipulada pelas partes e, por último, caução judicial, quando determinada pelo tribunal”.

---

<sup>60</sup>Cfr. Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, II, Almedina, p. 472.

<sup>61</sup>Cfr. António Menezes Cordeiro, Direito Bancário, 6.ª Edição, Almedina, 2016, p. 856.

Explica ainda o autor que “a prestação da caução poderá apresentar inconvenientes em situações supervenientes, assim como, poderá ser vantajosa ao credor quando a forma que esta originou assim o fez. Estará no encalço da garantia efetivamente prestada em forma de caução”.

Assim, igualmente como ocorre com a garantia bancária, a caução é reconhecida de forma expressa como sendo uma garantia idónea.

### 2.3.3 O SEGURO- CAUÇÃO

Com a sua previsão no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, o seguro-caução é também reconhecido como sendo uma espécie de garantia idónea, sendo que está mais bem discriminado no Decreto-Lei 183/88, de 24 de maio, nomeadamente no seu n.º 1 do art.º 6. Este corresponde a um contrato de transferência de um risco.<sup>62</sup>

O seguro caução poderá apresentar-se de várias formas, nomeadamente através de um contrato realizado entre uma companhia de seguro e o interessado, mediante uma retribuição que será acordada de acordo com os riscos do negócio jurídico.

Por sua vez, a seguradora será sinalizada para satisfazer a obrigação perante um incumprimento ou atraso do pagamento. Neste momento, a companhia de seguro assumirá a posição do devedor, podendo, em alternativa, regressar aos bens deste, conforme convencionado entra as partes.

Segundo escrevem Pedro Romano Martinez e Pedro Fuzeta Da Ponte, ao explicar a possibilidade de o seguro-caução ser realizado através da chamada *on fist demand*, ou seja, à primeira solicitação, “a seguradora não poderá opor-se ao pagamento quando for solicitada, pois o seguro-caução assumirá uma posição autónoma à obrigação principal”.<sup>63</sup>

A título de curiosidade, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11 de fevereiro de 1999, T. I indica-nos: “*O seguro caução é um contrato de seguro, mas, entre a parte que o presta (seguradora) e aquele que o exige (beneficiário), funciona como garantia, e, nestes termos, o seguro de caução tem aspetos práticos muito idênticos aos de uma garantia pessoal; o problema está em saber se, quanto à figura em apreço, se verifica o pressuposto da*

---

<sup>62</sup>Decreto-Lei n.º 183/88 de 24 de maio, n.º 1 do artigo 6.º, no capítulo III, onde se estabelece que “o seguro de caução cobre, direta ou indiretamente, o risco de incumprimento ou atraso no cumprimento das obrigações que, por lei ou convenção, sejam suscetíveis de caução, fiança ou aval.” Já no n.º 2 do art.º 9 do mesmo dispositivo legal, encontram-se preceitos referentes à forma de celebração do contrato de seguro-caução.

<sup>63</sup>Cfr. Pedro Romano Martinez e Pedro Fuzeta Da Ponte, *Garantias de Cumprimento*” 5.ª ed. Almedina, 2006, pp. 66-77.



*acessoriedade, próprio da fiança, ou o da autonomia, característico do aval, ou da garantia autónoma.”*

Pois bem, o seguro-caução é uma alternativa para garantir o cumprimento de uma obrigação por parte de uma seguradora que indemnizará o segurado com o chamado “prémio”, o qual consiste na modalidade de seguro financeiro.

#### 2.3.4 O PENHOR

Com a sua previsão no art.º 666 do CC, este garantirá ao credor o direito em satisfazer o seu crédito com preferência sobre os demais e recairá sobre o valor de certas coisas móveis; créditos ou outros direitos. Não obstante, deverá tratar-se de coisas móveis e suscetíveis de transmissão conforme previsto no art.º 680 CC.

No entendimento do Professor Rui Pinto Duarte,<sup>64</sup> temos a seguinte exposição: “A palavra penhor designa um tipo de direito real, o negócio do qual o mesmo provém a coisa empenhada”.

Pois, caracterizado como garantia especial com natureza real, muitas vezes também é objeto de discussão por parte da Administração Tributária quando apresentado pelo contribuinte.<sup>65</sup> O penhor, assim como no caso da hipoteca, poderá ser considerado uma garantia idónea, mediante a concordância da Administração Tributária para efeitos de suspensão do processo de execução.

Assim como na hipoteca, o penhor é muito usado no ramo do Direito Comercial. É considerado por António Menezes Cordeiro como uma “atividade industrial.”<sup>66</sup>

Para além disso, convém esclarecer que, como acontece com a hipoteca, o penhor previsto no n.º 1 do art.º 195 do CPPT será constituído em favor da Administração Tributária pelo órgão

---

<sup>64</sup>Cfr. Rui Pinto Duarte, Curso de Direitos Reais, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, 2002, p.219.

<sup>65</sup>No despacho de recusa por parte da Administração Tributária, sobre a garantia em forma de um penhor (teleférico), por não a considerar uma garantia idónea, a Administração Tributária viu o seu despacho ser revogado pelo tribunal *a quo*, através de uma reclamação judicial, dando razão ao contribuinte em virtude da ausência de fundamentação. Vejamos um trecho da decisão: “*A garantia tem de ser idónea para assegurar os créditos do exequente. Para ser idónea para este efeito, a garantia não pode estar subordinada a condições ou limitações que possam afetar a possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da garantia. E, não obstante a falta de definição legal do que seja uma “garantia idónea”, não pode deixar de se concluir que, em razão das normas contidas nos arts.º 169 e 199, do C.P.P.T., e 52, da L.G.T., essa idoneidade depende da capacidade de, no caso do órgão de execução fiscal ter de acionar a garantia prestada, esta se mostre apta a assegurar o pagamento da dívida exequenda e demais acréscimos.*” Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de dezembro de 2018, processo n.º 236/17.5BEFUN, relator: Joaquim Condesso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>66</sup>Cfr. António Menezes Cordeiro, Direito Bancário, 6.ª Edição, Almedina, 2016. pp. 812-813.

de execução fiscal. Isso ocorrerá quando se revelar um interesse em garantir a eficácia da cobrança.

Por fim, para além dos artigos mencionados, o penhor está previsto no Decreto-Lei 29.833, de 17 de agosto, através do Diário do Governo, n.º 192/1939, que estabelece as disposições que recaem sobre o contrato de penhor constituído em garantia de créditos.

### 2.3.5 A HIPOTECA VOLUNTÁRIA

Posteriormente, seguindo o mesmo raciocínio do penhor, a hipoteca voluntária está prevista no n.º 2 do art.º 199 do CPPT, de forma abstrata. Também se encontra a sua referência legal, no âmbito do Direito Civil, onde iniciaremos a sua abordagem.

Segundo o art.º 703 do CC, a hipoteca poderá apresentar-se de três formas: legais, judiciais ou voluntárias. Para além disso, a hipoteca legal apresenta-se como sendo aquela que, após o seu registo, começa a produzir efeitos e confere ao credor o direito de preferência sobre outros credores perante certos bens. A sua previsão consta do n.º 1 do art.º 686 e do art.º 687 do CC.

Escreve, neste raciocínio, o Professor Antunes Varela<sup>67</sup> que, “nas hipotecas legais, o ato de registo é que constitui o berço da garantia, porque a hipoteca não tem existência jurídica antes do registo, no qual se especificam os bens onerados e se fixa a identidade, especialmente o montante, do crédito assegurado”.

Já a hipoteca judicial apresenta-se como sendo aquela que advém de uma decisão judicial, homologada por sentença. Pois bem, ao juntarmos os artigos 705.º e 710.º do CC, conclui-se que a hipoteca judicial decorre da sentença que condene o devedor à prestação em dinheiro ou outra coisa fungível. De notar que, após sentença condenatória, o interessado obterá um título suficiente para promover o registo da hipoteca.

Por último, a hipoteca voluntária, prevista no art.º 712 do CC, refere-se à hipoteca que nasce do contrato ou declaração unilateral. Nos termos do art.º 714, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 116/2008, de 04 de julho, deverá o interessado apresentar a hipoteca voluntária através de uma declaração, de forma unilateral, perante um cartório notarial, devendo constar de escritura pública, de testamento ou de documento particular autenticado a fim de produzir os seus efeitos desejados.

---

<sup>67</sup>Cfr. Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, II, Almedina, pp. 557-558.

Finalizando este ponto, na presença de um processo de execução fiscal, com o intuito de alcançar a suspensão dos atos da Administração Tributária, o contribuinte poderá oferecer uma hipoteca voluntária como forma de uma garantia idónea. Contudo, esta necessitará da concordância da Administração Tributária,<sup>68</sup> conforme decorre do n.º 2 do art.º 199 do CPPT.

### 2.3.6 A FIANÇA

Prevista no n.º 1 do art.º 627 do CC, a fiança remete, desde sempre, para um carácter de acessoriedade, não podendo exceder a dívida principal. Tratar-se-á de uma garantia especial com natureza pessoal. O património de um terceiro assegurará o cumprimento da obrigação. A fiança está encadeada à obrigação principal, dependendo desta para a sua existência e extinção.

Nas palavras de Antunes Varela,<sup>69</sup> *“a fiança, como prestação de garantia ou reforço de crédito do devedor, tem já o maior interesse prático e teórico no período anterior. Certo de que, a atribuição patrimonial dessa prestação de garantia que contará para a qualificação da fiança como gratuita ou onerosa.”*

Simultaneamente, conforme prevê o n.º 1 do art.º 638 do CC, o fiador poderá invocar o benefício da excussão de forma a garantir que o credor primeiramente execute os bens do devedor, salvo se não o tiver renunciado, art.º 640, al. a). Com efeito, face ao preceituado no n.º 2 do art.º 642, *“enquanto o devedor tiver o direito de impugnar o negócio donde provém a sua obrigação, pode igualmente o fiador recusar o cumprimento.”*<sup>70</sup>

No âmbito do contencioso tributário, verifica-se a ausência de previsão expressa da fiança no CPPT, originando, contudo, discussões quanto à sua idoneidade. Com efeito, essa discussão surge a partir dos inconvenientes desta espécie de garantia. Em termos de comparação, a fiança constitui uma garantia que se aproxima muito da garantia geral.

Na comparação com outras garantias, em termos de praticidade e segurança jurídica, a fiança apresenta-se frágil e isso deve-se à possibilidade de alteração da sua situação económica, podendo o fiador ver o seu património comprometido. De facto, em muitos casos, os credores

---

<sup>68</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Processo n.º 1007/14-30, de 29 de outubro de 2014, relator: Costa Reias. Neste Acórdão, foi revogado o despacho da Administração Tributária que, após ter aceite a garantia sobre a espécie de hipoteca voluntária, realizou pedido de reforço da mesma, considerando-a insuficiente sem uma fundamentação concreta. O Acórdão entendeu que não houve alterações das circunstâncias que justificassem o respetivo pedido de reforço. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>69</sup> É o que se retira em nota de rodapé do autor Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, Almedina, 7.ª Edição, 1997.

Ver art.º 642, n.º 1, Código Civil, 10.ª Edição, Almedina, 2018, p.125.

precisam de recorrer ao pedido de reforço da garantia por diminuição do valor apresentado, o que não é de todo prejudicial à relação.

Pois, com todas as suas limitações, nem sempre a Administração Tributária aceitará essa forma de garantia como meio suscetível de acautelar o seu crédito. Neste propósito, após receber despacho de recusa da garantia apresentada, o contribuinte poderá recorrer à tutela judicial para ser reapreciada a idoneidade desta.

Com efeito, o que temos acompanhado amiúde são as revogações dos respetivos despachos de recusa, por estes não conterem critérios legítimos, restringindo-se apenas às fundamentações abstratas. A Administração Tributária costuma arredar essa forma de garantia pelas suas características, esquecendo que, mesmo não estando prevista de forma expressa no n.º 1 do art.º 199 do CPPT, será abrangida pela referência “ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente”.

Do exposto, quando o tribunal é chamado a dirimir um conflito sobre a idoneidade da garantia prestada, deverá limitar-se a analisar se esta poderá acautelar os créditos no caso em concreto. Ora, o legislador, se tivesse a intenção de arredar esta forma de garantia do procedimento e processo tributários, tê-lo-ia feito de forma expressa.<sup>71</sup>

Não esqueçamos que, pese embora a Administração Tributária disponha de certa autoridade na apreciação das garantias, a decisão final caberá à jurisdição administrativa e fiscal, ao tribunal Constitucional e ao Tribunal Judicial da União Europeia<sup>72</sup>. Portanto, o critério de avaliação deve restringir-se à possibilidade de a fiança garantir em concreto o integral pagamento da dívida exequenda mais os respetivos encargos. Nesta construção, deverá com isso reduzir-se a extrema margem de discricionariedade da Administração Tributária.

Com o intuito de ver resolvido este imbróglio, a Administração Tributária emitiu o Ofício- Circulado n.º 60.076,<sup>73</sup> sobre a constituição e manutenção da garantia idónea em processo

---

<sup>71</sup>Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo: 0933/16 de 03-08-2016, relator: Ascensão Lopes, que anulou o despacho que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal com fundamento na falta de idoneidade da garantia sobre forma de fiança. A Administração Tributária interpôs recurso para STA, que negou provimento do recurso, confirmando decisão recorrida. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>72</sup>A organização judicial tributária encontra-se disciplinada no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. (ETAF). Aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro.

<sup>73</sup>Ver Ofício- Circulado n.º 60.076, datado de 29-07-2010. Disponível em: [http://infoaduanheiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao\\_aduaneira/oficios\\_circulados\\_doclib/Pages/oficios-circulados-dsta.aspx](http://infoaduanheiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/oficios_circulados_doclib/Pages/oficios-circulados-dsta.aspx). Consultado em 18-03-2020.

de execução fiscal. Este ofício visa hierarquizar as garantias sem nenhum critério objetivo, o que, a nosso ver, salvo sempre o devido respeito, não resolveu de todo esta discussão.

Confirmando o exposto, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo<sup>74</sup> revogou o despacho que considerou que a fiança não preenchia os requisitos para se apresentar como uma garantia idónea. Neste espírito, entendeu o tribunal o seguinte: *“Do art.º 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência a previsão na parte final do seu n.º 1, quando remete “ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente”.*

Também encontra-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo,<sup>75</sup> a anulação do despacho do órgão de execução fiscal, que indeferiu a garantia apresentada em forma de fiança, indicando o tribunal o seguinte entendimento: *“Cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela suscetibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT)”.*

Pois bem, devido às várias discussões em sede de tribunal, proveio a criação do art.º 199 A<sup>76</sup>, que dita os critérios de avaliação da garantia. Porém, não resolve o problema, predominando a enorme margem de discricionariedade por parte da Administração.

---

<sup>74</sup>Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.12.2012, processo n.º 01414/12, relator: Francisco Rothes. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-12-2019.

<sup>75</sup>Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-08-2018, processo n.º 01504/17, relator: Aragão Seia. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-12-2019.

<sup>76</sup>Ver Artigo 199.º-A do CPPT, em Códigos Tributários, 15ª Edição, p.161.

## CAPÍTULO II

### 3 CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA

Iniciando este estudo pela sua expressão, “contencioso” refere-se àquilo que está sujeito a litígio ou a disputa<sup>77</sup>. De facto, a designação adotada visa compreender os conflitos de interesses que surgem entre os sujeitos no âmbito da relação jurídico-tributária.

Assim, escreve o Professor Pedro Soares Martinez,<sup>78</sup> em referência à natureza do contencioso tributário e à sua importante relação com o Estado de Direito: *“O contencioso tributário tem a natureza não apenas de um contencioso objetivo, destinado à fiscalização do cumprimento das normas fiscais pela Administração e pelos particulares, mas também de um contencioso subjetivo, que visa igualmente a defesa, por via jurisdicional, dos direitos do Estado e dos direitos dos contribuintes, uns e outros englobados na designação de direitos tributários.*

De notar que o contribuinte que tenciona reagir perante um ato da Administração Tributária poderá fazê-lo através dos meios gratuitos, perante um tribunal judicial tributário ou perante um tribunal arbitral, com as devidas ressalvas, conforme veremos no decorrer deste estudo.

No caso de este querer discutir a legalidade de um ato da Administração Tributária, nomeadamente a liquidação, poderá fazê-lo através da reclamação gratuita, impugnação judicial e arbitral. Entretanto, no caso de pretender contestar um ato em matéria tributária, que não envolve o ato de liquidação, o contribuinte poderá usar o recurso hierárquico e a ação administrativa, regulada no CPTA.

Nas palavras do Professor Joaquim Freitas Rocha,<sup>79</sup> *“pode-se a este respeito afirmar que a escolha ou distinção de tais meios deve ser feita em função da finalidade que se pretende atingir, podendo ser encontradas formas processuais que visam a anulação de atos tributários, a execução do património de devedores de prestações tributárias, o acautelamento de condutas de dissipação patrimonial, a derrogação de regras de sigilo bancário, a impugnação de providências cautelares adotadas pela Administração tributária, etc.”*

---

<sup>77</sup> Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em <https://dicionario.priberam.org/contencioso>. Consultado pela última vez a 06-12-2019.

<sup>78</sup> Cfr. Pedro Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 1997, p. 378.

<sup>79</sup> Cfr. Joaquim Freitas Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7.ª Edição, Almedina, 2019, p. 303.

Relativamente à utilização simultânea de dois meios de reação, escreve o Professor Rui Duarte Morais<sup>80</sup> que valerá a regra da apensação, conforme estabelecido nos n.ºs 3 e 4 do art.º 111 do CPPT. Neste sentido, a impugnação terá prevalência sobre os meios de reação gratuitos, que deixam de prosseguir autonomamente, sendo apensados à impugnação judicial no estado que se encontrar.

### 3.1.1 CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO OU PLENA JURISDIÇÃO

No que concerne à análise sobre a qualificação do contencioso tributário, Saldanha Sanches<sup>81</sup> considera que se trata de um contencioso de plena jurisdição.

Assim, escreve o autor que “o que está em jogo não é apenas a anulação de um ato, mas uma mais vasta intervenção judicial.”

Pois bem, no âmbito do contencioso de plena jurisdição, o tribunal poderá decidir pela anulação parcial ou total do ato. Assim, também poderá substituir o despacho pela decisão adequada, sem esquecermos a possibilidade de condenar a Administração Tributária pelos erros e prejuízos causados aos sujeitos passivos.

Neste raciocínio, escrevem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade que “*um contencioso de mera anulação será aquele mediante o qual apenas se visa a anulação de decisões administrativas, remetendo-se a emanção do ato legal e adequado ao caso novamente para a Administração Tributária. Por outro lado, um contencioso de plena jurisdição será aquele que tem como pressuposto a lesão de direitos, ou interesses legítimos (...)*”

As autoras usam o fundamento que, no contencioso de mera anulação, o tribunal restringe a mera apreciação da declaração anulatória. Já no caso do contencioso de plena jurisdição, quando possuir todos os elementos necessários, o tribunal irá para além da mera anulação, podendo apreciar outras matérias de direito.

---

<sup>80</sup> Nesta construção, Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, pp. 349-350. O autor faz referências a certos casos em que o obrigado tributário recorre aos vários meios de reação ao mesmo tempo, ou seguidamente. Portanto, o autor faz a seguinte observação: “*Depois de o processo de impugnação ter dado entrada, for apresentada reclamação com idênticos fundamentos, a reclamação deverá ser recusada. Se, já na pendência do processo de impugnação, for apresentada reclamação ou recurso hierárquico relativos ao mesmo ato (o que é possível, dados os prazos para a sua interposição) invocando outros fundamentos (que não os que baseiam na impugnação), as respetivas petições, desde que tempestivas, serão aceites. Porém, tais procedimentos não terão qualquer evolução, sendo as petições apenas ao processo judicial, para que o juiz conheça, também, dos fundamentos aí invocados*”. (...)

<sup>81</sup> Cfr. J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2002, p. 315.

Neste sentido, o Professor Rui Duarte Morais<sup>82</sup> escreve que *“tal alteração de paradigma, de um contencioso de mera anulação para um contencioso de plena jurisdição, não significa que a impugnação (ou seja, o recurso judicial de anulação de um determinado ato administrativo) tenha deixado de ser processual dominante no processo tributário”*. Consoante o que escreve o autor, este cenário é o que se verifica nas práticas dos tribunais diariamente.

Retira-se do recurso para fixação de jurisprudência, no âmbito do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo,<sup>83</sup> que: *“(…), Apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa).”* Conclui este que não impede a anulação parcial do ato a necessidade de um ulterior acerto por parte da Administração Tributária, somente sobre os atos considerados ilegais.

Isto para dizer que o tribunal não ficará necessariamente restrito ao procedimento de substituição dos atos praticados pela Administração Tributária. Por um lado, poderá entender pela procedência total do pedido realizado pelo requerente, inclusive, condenar a atuação da Administração quando esta se apresentar lesiva ao contribuinte.

Por outro lado, poderá decidir pela mera anulação parcial, deixando a cargo da Autoridade Tributária a possibilidade dos demais atos, o que é justificado perante a ausência de todos os elementos necessários para decidir.

---

<sup>82</sup>Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2016, pp. 241-242.

<sup>83</sup>Recurso para uniformização de jurisprudência da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD no processo n.º 724/2016 -T, Processo 0436/18.0BALSB, com data em 30-01-2019, Pleno da Secção do CT, Relator: Francisco Rothes, vindo a Autoridade Tributária recorrer da decisão proferida pelo Tribunal Arbitral. Este colidiu com a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0636/17, datado de 12-07-2017, já transitado e julgado, que teve entendimento em sentido contrário. A discussão apresentou-se em referência à declaração da ilegalidade e à anulação total da liquidação de IRC, embora não tenha concluído pela ilegalidade de todos os atos. Segundo o entendimento da autoridade tributária, o Tribunal Arbitral errou quando realizou uma anulação total, agindo de forma extensiva. A fazenda Pública recorreu da decisão, na parte que a anulação deveria ser parcial e não total. Consulta realizada na página online, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), em 19-12-2019.



Relativamente à problemática do contencioso de mera anulação ou de plena jurisdição, o Professor J.L. Saldanha Sanches<sup>84</sup> descreveu, na Revista de Direito e Gestão Fiscal, que “*o contencioso tributário só pode conceder uma tutela efetiva aos interesses legítimos do contribuinte se dispuser dos poderes necessários para a descoberta da verdade material e para a tomada de decisões que, pondo fim ao processo, resolvam tudo aquilo que o Tribunal pode resolver.*”

Terminada a discussão no que concerne ao contencioso tributário, avançaremos para uma sucinta análise dos princípios plasmados no procedimento e processo tributários.

### 3.2 BREVE ANÁLISE ACERCA DOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS

Os princípios visam limitar uma atuação desmedida de ambos os sujeitos, apresentando-se como mecanismos de defesa dos respetivos interesses. Tais princípios devem ser observados no momento da definição do regime jurídico aplicável e no momento da efetiva aplicação da norma.

#### 3.2.1 PRINCÍPIO DA PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO

Dos princípios aplicáveis ao procedimento e processo tributários, previstos nos arts.º 55 e 99 da LGT, encontramos inicialmente o princípio da prossecução do interesse público. Este está também estabelecido no n.º 1 do art.º 266 da CRP, que nos remete para a atuação da Administração Tributária. Neste seguimento, esta atuará de acordo com o interesse público, designadamente, a arrecadação dos créditos tributários.

Certo é que os respetivos créditos são indisponíveis, conforme decorre do n.º 2 do art.º 30 da LGT. Para isso, a Administração Tributária deverá diligenciar para o total recebimento dos seus créditos, estando impedida de conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei, conforme preceituado no n.º 3 do art.º 36 da LGT.

#### 3.2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Relativamente ao princípio da igualdade, a Professora Ana Pula Dourado divide-o em duas vertentes: negativa e positiva. Para a autora, “o princípio na sua vertente negativa proíbe as

---

<sup>84</sup>Cfr. J.L. Saldanha Sanches, Fiscalidade, Revista do Direito Fiscal, 7/8 Edição do Instituto Superior de Gestão, julho/ outubro, 2001, p. 70.

discriminações e os privilégios fiscais (*art.13.º, n.º 2, da CRP*). A autora conclui que tais critérios sobre a discriminação fiscal estão presentes na Constituição e no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Relativamente à determinação de privilégios e de discriminações fiscais, a autora escreve que se “exige a comparação entre os sujeitos passivos e o objeto de tributação. Portanto, na vertente positiva, o princípio da igualdade é ainda mais difícil de concretizar do que o princípio da igualdade na vertente negativa: é preciso tratar de igual modo situações iguais, de modo desigual, situações desiguais, corrigindo ainda desigualdades. (componente ativa ou material da igualdade)”*.

Nesta mesma construção, encontramos o princípio da proporcionalidade, que consiste numa atuação equilibrada por parte da Administração Tributária, devendo esta abster-se de causar danos ainda mais gravosos aos sujeitos passivos. Considerando que tal princípio também é considerado com o princípio da proibição do excesso, tratar-se-á da necessidade de ponderação dos atos da Administração Tributária. No CPPT, encontramos expressamente no art.º 46 que “os atos a adotar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade.”

Neste raciocínio, escrevem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade<sup>85</sup> que “os princípios da igualdade e da proporcionalidade terão melhor uso quando a administração tributária atuar de forma discricionária, e sempre que haja alguma margem de livre apreciação da Administração, designadamente de preenchimento de conceitos indeterminados em que os parâmetros de atuação da Administração não estejam totalmente definidos na lei, tal como deve utilizar esses princípios da interpretação das normas tributárias.”

### 3.2.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA JUSTIÇA

Já o princípio da legalidade consiste na obrigatoriedade de a atuação da Administração prender-se às regras estabelecidas no ordenamento jurídico. Neste sentido, diz respeito à criação normativa dos procedimentos em matéria tributária, correspondente ao n.º 2 do art.º 103 da CRP, que nos indica que os impostos serão criados por lei e a liquidação e a cobrança também serão realizadas de acordo com as normas vigentes.

---

<sup>85</sup>Cfr. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário, Volume I, Procedimento, Princípios e Garantias*, Almedina, 2017, p. 112.

Neste seguimento, sobre o princípio da justiça fiscal, a professora Ana Paula Dourado<sup>86</sup> escreve o seguinte: “O sistema fiscal no seu conjunto deve prosseguir a justiça distributiva e não comutativa, e orientar a interpretação do princípio da capacidade jurídica.”

Com efeito, em referência à capacidade jurídica, prevista nos arts.º 4 e 5 da LGT, entendemos que o princípio da capacidade jurídica se apresenta como basilar para a constituição, manutenção e arrecadação do imposto. Para além disso, deve ser observado desde a sua incidência até ao efetivo recebimento.

Relativamente ao princípio da verdade material, este consiste na descoberta da verdadeira situação apresentada ou presumida no âmbito da relação jurídico-tributária. Com a devida remissão para os arts.º 59 e 60 da LGT, no que se refere ao princípio da colaboração de ambos os sujeitos, sobre o contribuinte recairá a obrigação de cooperar através do repasse das declarações e informações acerca da situação tributária, quando devidamente requisitado e esclarecido. Também terá o direito de acompanhar a formação das decisões que lhe digam respeito, seguindo o princípio da participação.

No que se refere à Administração Tributária, encontra-se no art.º 58 da LGT que esta deve, no âmbito do procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. De notar que existirá a presunção da boa fé dos atos praticados pelos sujeitos.

Neste ponto, o Professor Joaquim Freitas da Rocha<sup>87</sup> defende que, “*contudo, o princípio da verdade material, em Direito tributário, não é um princípio absoluto, pois admite alguns desvios. Entende-se que, por vezes, quando estamos a falar de normas tributárias e de sujeição ou não a imposição, não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que traduziria na efetiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada*”.

Para o autor, não é violado o princípio da legalidade quando a Administração Tributária necessita de recorrer à avaliação indireta para determinação da verdadeira situação tributária, nomeadamente dos rendimentos. Isso ocorrerá a partir de indícios, presunções ou outros elementos que esta disponha, conforme previsto no n.1 do art.º 90 da LGT.

---

<sup>86</sup>Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2019, p. 2013.

<sup>87</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 129.

Pois bem, o princípio da imparcialidade consubstancia uma ausência de interesse próprio da Administração Tributária, devendo esta agir de acordo com as normas e princípios já referidos. Já o princípio da celeridade estabelecerá limites temporais à atuação da Administração, de forma a assegurar o próprio princípio da segurança jurídica. Tais princípios impõem que todas as questões tributárias sejam resolvidas em tempo útil, a fim de proporcionar uma ajustada segurança aos interessados, nomeadamente àqueles que carecem de efetuar pagamentos provenientes da relação jurídico-tributária.

Por fim, após estabelecermos um sucinto encontro com os princípios, é então chegado o momento de apresentar, em termos de aplicabilidade, os meios de reação conjuntamente com as respetivas garantias idóneas. Certo que, o contribuinte manterá sempre a livre escolha, contudo, tais meios não possuem efeitos suspensivos e, conseqüentemente, não impedirão o avanço do procedimento.

### 3.3 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

De facto, a lei confere ao contribuinte a possibilidade de ser prestada garantia antes de qualquer cobrança e esta apresentar-se-á com o intuito de obviar a instauração do processo de execução, decorrente do art.º 69, alínea f) do CPPT. Como já referido, perante a regra geral, este meio não apresenta efeitos suspensivos.

Para além disso, poderá em certos casos o contribuinte prestar garantia antes mesmo da apresentação do meio gracioso ou judicial, quando a intenção for acompanhada de requerimento onde conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que o praticou. O documento também deverá conter a indicação da intenção de apresentar o respetivo meio de reação para discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda, decorrente do n.º 2 do art.º 169.º do CPPT.

O direito à reclamação tem a sua previsão no n.º 1 do art.º 52 da CRP, apresentando-se aqui como um direito de petição perante quaisquer autoridades. Nos termos do art.º 69, este será conjuntamente apresentado com os meios de reação que o contribuinte dispõe, neste caso, com a reclamação graciosa.

Pese embora este meio gracioso se apresente como gratuito, mais célere e menos complexo, em muitos casos é negligenciado pelos sujeitos passivos. Nesta premissa, com um entendimento equivocado, muitos são os que recorrem diretamente aos tribunais ignorando este procedimento.

Para enquadramento da matéria discutida, importa referir que não estamos a mencionar a reclamação graciosa necessária, ou seja, não estamos a discorrer sobre a necessidade de o contribuinte esgotar a via administrativa antes de seguir para via judicial.<sup>88</sup>

Dito isso, a garantia idónea será conjuntamente apresentada com a petição que sindicar a respetiva ilegalidade do ato praticado pela Administração Tributária. Na sequência do seu deferimento, o ato será anulado na sua totalidade ou de forma parcial, conforme previsto nos artigos 68.º a 77.º, B do CPPT.

Nesta construção, relativamente à ilegalidade, apresenta o Professor Joaquim Freitas da Rocha<sup>89</sup> o seguinte entendimento: “Assim, qualquer ato tributário que, por qualquer motivo, se entenda violar normas jurídicas (constitucionais, internacionais, legais ou regulamentos) será, para estes efeitos, entendido como um ato ilegal”.

Em termos práticos, após a notificação, o contribuinte terá o prazo de dez dias para prestar garantia, podendo fazê-lo no mesmo requerimento que exponha o interesse em prestar garantia.

Neste sentido, conforme o previsto no n.º 6 do art.º 199 do CPPT, “a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando superior, com limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

No caso da reclamação graciosa, refere o n.º 8 do art.º 92 da LGT que esta poderá apresentar efeito suspensivo mesmo sem a prestação da garantia. Isso ocorre quando há um acordo entre o perito independente e o perito apresentado pelo contribuinte, no caso de a Administração resolver em sentido diferente dos mesmos. Contudo, a regra geral é a ausência de efeito suspensivo, daí a necessidade da apresentação da garantia idónea.

### 3.4 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DO RECURSO HIERÁRQUICO

Conforme referido, para efeitos de suspensão dos atos da Administração Tributária, assim como no ponto que antecede, o contribuinte deverá apresentar garantia idónea conjuntamente com a petição do recurso hierárquico, como previsto nos artigos 66.º e 67.º do CPPT.

---

<sup>88</sup> Neste sentido, será necessária para certos casos, nomeadamente, nos casos de autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta, reclamação em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, taxas locais.

<sup>89</sup>Cfr. Joaquim Freitas Da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7.ª Edição, Almedina 2019, pp. 243-244.

Neste sentido, após uma decisão desfavorável, o contribuinte poderá dirigir o recurso ao superior hierárquico da entidade que praticou o ato, no prazo de 30 dias a contar da notificação para que este analise o caso discutido. Por outro lado, a consequência da sua procedência traduzir-se-á na revogação da decisão, total ou parcial.

Convém não esquecer que, contrariamente à reclamação graciosa, só é possível lançar mão deste expediente quando a lei expressamente o prevê. Regra geral, não terá efeito suspensivo, excetuando-se os casos que respeitarem às decisões de mudança de regime de isenção, previsto nos artigos, 56.º, 58.º, n.º 4 e 83.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) <sup>90</sup>.

Esse procedimento, previsto no n.º 1 do art.º 67 do CPPT, poderá perder a sua natureza facultativa quando se trata de um recurso contencioso de atos da Administração Tributária praticados por ocasião do desalfandegamento, com decisão sobre classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada. Neste caso, é previamente precedido de recurso hierárquico, sendo aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no artigo 77.º- A.

De notar que há a possibilidade de estender a utilidade da garantia apresentada na reclamação graciosa ao recurso hierárquico em caso de indeferimento desta, independentemente de este ser de forma expressa ou tácita.

Ora, esta garantia poderá estender-se até ao término do processo de execução fiscal, devendo o contribuinte informar o órgão do valor já prestado. Pois, no caso de esta se apresentar insuficiente, a Administração Tributária irá exigir o reforço, levando em consideração que o valor da garantia é alterado consoante os juros de mora da dívida tributária.

### 3.5 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS

Neste ponto, após tecermos comentários acerca da prestação da garantia no âmbito da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, faremos agora uma análise sobre a prestação no âmbito do procedimento de revisão dos atos tributários, previsto no art.º 78 da LGT.

---

<sup>90</sup> Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro Última alteração pelo Lei n.º 2/202019, de 31 de março.

Com efeito, a LGT não prevê expressamente a prestação da garantia no âmbito do procedimento de revisão. Não há previsão expressa no art.º 68 da LGT da prestação de garantia no âmbito do pedido de revisão e também não há nenhum impedimento.

Entendemos que não faz sentido algum que haja qualquer obstáculo na prestação da garantia neste meio de reação.

Assim, escreve Andreia Barbosa<sup>91</sup> que, “*perante um ato de liquidação que considera ilegal, caso o contribuinte entenda que conseguirá obter o desejado efeito anulatório através do pedido de revisão, o legislador dá-lhe a possibilidade de por ele optar livremente.*”

Para a autora, existe uma lacuna no preceito estabelecido no art.º 78 da LGT, concluindo que, por analogia aos outros meios de reação, nomeadamente, a reclamação graciosa e recurso hierárquico, este meio também servirá para suspender os atos da Administração quando for conjuntamente apresentado com uma garantia idónea.

A autora justifica que o recurso da analogia poderia resolver o problema, concluindo que, neste caso, não está em causa matéria abrangida pela reserva da lei da Assembleia da República.<sup>92</sup>

Partilhamos deste mesmo raciocínio ao concluirmos que, caso exista algum impedimento em prestar garantia nesta fase, a fim de obter o efeito suspensivo dos atos da Administração Tributária, colocar-se-ia em risco a utilidade do respetivo meio, limitando as defesas do contribuinte de reagir contra as ilegalidades sofridas.

De salientar que a Administração Tributária está subordinada ao dever de agir em conformidade com a lei. Assim sendo, ao verificar que um ato de liquidação não foi efetuado em conformidade com os preceitos legais, esta deverá reapreciar e restabelecer a legalidade. Não obstante, poder-se-á fazer de forma oficiosa, sendo que geralmente a revisão é propulsada pelo contribuinte.

Ora, a Administração Tributária, no âmbito de um pedido de revisão, tem a oportunidade de reconsiderar os seus atos para verificar se estão em harmonia com os princípios e regras. Entendemos que muitos são os processos que poderiam ser resolvidos neste ato de revisão.

---

<sup>91</sup> Ver Andreia Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Almedina, 2017, pp. 92-94.

<sup>92</sup> Retira-se do n.º 4 do art.º 11 da LGT, que - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.

Dever-se-á ter em conta que alguns dos procedimentos da Administração são realizados através do sistema informático. Este sistema procederá à recolha das informações fornecidas pelos contribuintes, fazendo assim uma automática conexão com os lançamentos anteriormente colhidos. Certamente, tais declarações poderão incorrer em erro por alguma informação descabida ou insuficiente. Daí a importante tarefa de colaboração dos sujeitos tributários de forma recíproca.

Segundo o que se retira do Acórdão TCAS<sup>93</sup>, “*o regime de revisão do ato tributário previsto neste normativo consubstancia uma das quatro possibilidades de reação que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o pedido de constituição de Tribunal arbitral.*”

Neste seguimento, escreve o Professor Joaquim Freitas da Rocha<sup>94</sup> que “este procedimento encontra a sua razão de ser na circunstância de todo o procedimento tributário estar subordinado ao princípio da verdade material” (...).

Portanto, este procedimento administrativo poderá ser favorável ou não ao contribuinte, considerando que a Administração Tributária não estará à mercê da iniciativa do contribuinte para realizar a revisão dos seus atos, o que poderá ser feito oficiosamente.

Contudo, tal prática poderá atingir outro resultado, muitas vezes não esperado pelos contribuintes. Neste sentido, ao proceder com o pedido de revisão, poderá a Administração chegar a um desfecho não muito agradável, concluindo por uma liquidação adicional em desfavor do contribuinte.

### 3.6 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Neste momento, far-se-á presente a figura do juiz, podendo este decidir pela anulação total ou parcial dos atos da Administração Tributária. Assim como ocorre nos outros meios, este também não terá efeito suspensivo, devendo o obrigado tributário prestar garantia idónea conforme preceitua o n.º 4 do art.º 103 do CPPT.

Contrariamente aos meios gratuitos, a impugnação judicial apresenta-se ao contribuinte de forma onerosa, menos célere e mais burocrática. Porém, alguns contribuintes, equivocados,

---

<sup>93</sup> Ver Acórdão TCAS, datado de 23-03-2017 Processo 1349/10.0BELRS, Relator: Joaquim Condesso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 18-03-2020.

<sup>94</sup> Cfr. Joaquim Freitas Da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7.ª Edição, Almedina 2019, pp. 238.



tendem a inclinar-se para esta via, acreditando que somente assim poderão ter uma apreciação justa e imparcial do ato praticado pelo sujeito ativo.

É importante recordar que o objeto central da impugnação judicial será a validade do ato. Contudo, poder-se-á, à mercê do art.º 117 do CPPT, levantar a questão do erro da quantificação da matéria tributária por métodos indiretos, desde que estes sejam posteriores ao pedido de revisão, conforme se extrai do art.º 91 da LGT.

A título de curiosidade, escreve o Professor Joaquim Freitas da Rocha<sup>95</sup> que, *“quanto à natureza de impugnação judicial, pode-se levantar a questão de saber se estamos perante uma verdadeira ação ou um mero recurso. (...) Contudo, este não parece ser o entendimento correto, uma vez que, em rigor, com a impugnação judicial discute-se um verdadeiro conflito de interesse, e com a restiva petição inicial nasce, de facto, uma ação (um processo) autónoma(o)”*.

Pois bem, quanto aos prazos, deverá observar-se se, antes da impugnação, foi apresentada reclamação graciosa. Deverá ainda analisar-se se decorreu indeferimento expreso ou tácito. Também deverá ter-se em consideração a possibilidade de o contribuinte decidir, desde logo, impugnar os atos da Administração ou aguardar a decisão.

No primeiro caso, se o contribuinte entende ser mais favorável impugnar imediatamente, conforme o art.º 102 do CCPT prevê, a impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir das seguintes situações: *alínea a) do termos do prazo para pagamento voluntário; b) da notificação dos restantes atos tributários, mesmo que não deem origem a qualquer liquidação; c) citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) formação da presunção de indeferimento tácito.*

Neste caso, deverá ser observado o n.º 1 do art.º 57 da LGT e o art.º 106 do CPPT, sendo que ambos indicam que *“o procedimento tributário deverá ser concluído no prazo de quatro meses da notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma, aliena alínea e); do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores, alínea f).*

A impugnação judicial deverá ser apresentada no Tribunal Tributário competente ou nos serviços periféricos, conforme se retira do n.º 1 do art.º 103 do CPPT, através de petição articulada dirigida ao juiz do tribunal, definindo o ato praticado e a entidade que o praticou, previsto no art.º 108 do CPPT.

---

<sup>95</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 307.

É necessário que este meio vá acompanhado de todos os elementos necessários a fim de alcançar a verdade material e a boa decisão. Por este motivo, procedeu-se à alteração do n.º 6 do art.º 169 do CPPT, através da Lei n.º 64-B/ 2011, de 30 de dezembro, onde se estabelece que a Administração Tributária deverá disponibilizar, no portal das Finanças, todas as informações sobre o valor exigido.

Portanto, conjuntamente com este meio de reação, com o objetivo de alcançar o congelamento dos atos da Administração Tributária, será prestada a garantia idónea do valor estabelecido e disponibiliza ao obrigado tributário.

O Ofício- Circulado, n.º 60. 092 de 27-07-2012, indica que a execução ficará suspensa pelo valor devido na data da prestação da garantia. Contudo, caso já tenha sido prestada garantia no decurso da reclamação ou qualquer outro meio anterior, o efeito suspensivo estender-se-á à impugnação.

Não convém esquecer que também terá efeito suspensivo sempre que a dívida esteja garantida pela penhora, hipoteca legal ou penhor, previsto no n.º 4 do art.º 199, e art.º 195 do CPPT, sequencialmente ao referido.

### 3.7 A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PERANTE O TRIBUNAL ARBITRAL

Os tribunais arbitrais funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)<sup>96</sup>, o que resulta de um meio processual alternativo ao obrigado tributário.<sup>97</sup> Devendo este impulsionar a sua constituição através de um requerimento, previsto no Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de janeiro.

Nesta construção, defende Andreia Barbosa<sup>98</sup> que “*a arbitragem tributária constitui um meio alternativo de jurisdição em matéria tributária, cujo acionamento depende da opção dos contribuintes, assumindo carácter vinculativo para Administração Tributária, e foi criada tendo em vista reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes*”.

---

<sup>96</sup> Ver art.º 4, nº 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. Disponível em: [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), consultado em 19-03-2020.

<sup>97</sup> Ver art.º 124, números 1 e 2, da lei nº 3-B/2010 de 28 de março. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/609990/details/maximized>. Consultado em 19-03-2020.

<sup>98</sup> Cfr. Andreia Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2017, p. 104.

Os tribunais arbitrais encontram-se constitucionalmente reconhecidos como verdadeiros tribunais, conforme estabelecido no n.º 2 do art.º 209 da CRP. Segundo o que se retira do preâmbulo do presente Decreto-Lei, n.º 10/2011 de 20 de Janeiro,<sup>99</sup> *“a arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial - o árbitro -, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais.”*

Nas palavras do Professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>100</sup> *“a introdução deste modo alternativo de resolução da conflitualidade abrange os distintos tipos tributários existentes no ordenamento (impostos, taxas e contribuições especiais) e tem em vista essencialmente a prossecução de três distintas finalidades: por um lado, reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios nestes domínios, e, simultaneamente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.”*

Pois bem, no que à estrutura dos tribunais arbitrais diz respeito, estes podem compor-se por árbitro singular, nos casos em que o valor do pedido não ultrapassar duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo. Este cenário ocorre quando o sujeito passivo opte por não designar árbitro.

Por outro lado, os tribunais arbitrais com intervenção do Coletivo, composto por três árbitros, funcionam quando o valor do pedido de pronúncia ultrapassar duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou quando o sujeito passivo optar por designar árbitro. Neste último caso, o valor será desconsiderado.

Relativamente à tempestividade, dever-se-á fazer remissão para o art.º 102 do CPPT, onde se estabelece que será o requerimento apresentado no prazo de noventa dias, no caso de liquidação ou ato equiparado, autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta, presunção de indeferimento tácito. No caso da interposição de recurso, o prazo também será de noventa dias, contados da notificação da decisão.

---

<sup>99</sup>Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/280904/details/normal>, consultado em 20-03-2020.

<sup>100</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 470.

### 3.7.1 COMPETÊNCIA E DECISÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

Pois bem, os tribunais arbitrais devem apreciar a pretensão da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação e de autoliquidação. Neste espírito, conforme estabelece o n.º 1 do art.º 4 do RJAT<sup>101</sup>, a vinculação da Administração e dos tribunais arbitrais far-se-á de acordo com a portaria 112-A/2011.

Para além disso, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do art.º 2 do RJAT,<sup>102</sup> “os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”.

De facto, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária está limitada a litígios cujo valor não ultrapasse 10.000,000,00 euros.<sup>103</sup> Portanto, ficam de fora do seu âmbito algumas questões que somente poderão ser tratadas perante os tribunais tributários.

Esta restrição aplica-se nos casos que têm por objeto os atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação. A título de exemplo, temos os casos que respeitam aos benefícios fiscais, particularmente os que incidem sobre o seu não reconhecimento, revogação ou suspensão. Também estará impedido sobre os atos praticados pelos órgãos de execução fiscal, como o pedido de dação em pagamento e atos de natureza vinculativa.

No âmbito das competências dos tribunais tributários, com a reforma fiscal de 1958-1965, possibilitou-se a estes proferir condenações acerca de juros indemnizatórios e sobre as indemnizações por garantias indevidas. Neste raciocínio, para além das decisões declarativas, há também a possibilidade de decisões constitutivas de direito.

Pese embora o n.º 1, alíneas a) e b) do art.º 2 do RJAT, utilize a expressão “declaração de ilegalidade”, esta deverá ser compreendida no diz respeito à analogia aos tribunais tributários, podendo assim apreciar questões que envolvem pedidos para além da declaração de ilegalidade.

---

<sup>101</sup> Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Disponível em <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Consultado em 29-04-2020.

<sup>102</sup> A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

<sup>103</sup> Ver art.º 3 da Portaria 112-A/2011. Disponível em <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Consultado em 29-04-2020.

Andreia Barbosa<sup>104</sup> defende que é discutível que um Tribunal Arbitral possa conhecer o pedido de indemnização por garantias indevidas, não se incluindo na alçada deste tribunal por não estar expressamente permitida na portaria 112-A/2011.

Em termos práticos, sobre a prestação da garantia perante o tribunal arbitral, não se encontra nada consagrado no RJAT. Apenas se destaca que, conforme estabelece o n.º 5 do art.º 13 do mesmo diploma legal, “serão atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, salvo quando a lei dispuser ao contrário”.

Salvo o devido respeito, discordamos do entendimento da autora. Defendemos que, após declarar a ilegalidade do ato de liquidação por erro da Administração Tributária, e possuindo todos os elementos que consubstanciam o direito a indemnização por prestação de garantia indevida, não poderia o tribunal arbitral abster-se de condenar a Administração por achar-se incompetente. Entendemos, aliás, que a respetiva portaria não o proíbe.

Não nos parece, com efeito, que o tribunal arbitral não deva apreciar tal pedido, considerando que a eficácia da arbitragem resulta do facto de as decisões proferidas pelo tribunal arbitral terem a mesma força das decisões dos Tribunais Judiciais de 1.ª instância.

É abundante a jurisprudência do CAAD,<sup>105-106-107</sup>, onde o tribunal arbitral tem vindo a apreciar cada vez mais os pedidos de condenação da Administração Tributária, não se restringindo apenas ao pedido de declaração de ilegalidade.

---

<sup>104</sup>Cfr. Andreia Barbosa, A Prestação e Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Almedina, 2017, p. 109. Pois bem, a autora entende que “o RJAT foi criado e aprovado muito depois de o ter sido o CPPT, numa altura em que o regime atinente à prestação e à dispensa de prestação de garantias era já alvo de discussão, doutrinal e jurisprudencial. Desta feita, sabendo que se está perante uma matéria de especial relevo prático, e que indiscutivelmente em muito afeta a esfera jurídica dos contribuintes e a forma como os créditos tributários se encontram assegurados, caso tivesse sido intenção do legislador admitir a prestação de garantias no âmbito do processo arbitral tributário, tê-lo-ia feito expressamente.”

<sup>105</sup>Decisão do Tribunal Arbitral, processo nº 85/2014- T, de 17-09-2014. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=35&id=3731>, consultado em 27-02-020.

<sup>106</sup>Decisão Arbitral, processo nº 18/2011-t de 05-07-2012, que se julgou competente para apreciar sobre o pedido da requerente de ressarcimento das custas que suportou com a prestação da garantia, que fora julgada indevida, devido ao facto de o ato de liquidação ter sido considerado ilegal, não obstante, por erro dos serviços da Administração. Julgou procedente o pedido, ademais, infirmou que, não se mostra possível desde já proceder ao cálculo dos custos a ressarcir, somente os seus limites abstratos. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=35&id=3731>, consultado em 27-02-020.

<sup>107</sup>Decisão Arbitral, processo nº 1/2018-T de 23-11-2018, que julgou parcialmente procedente pedido de declaração de ilegalidade da liquidação, anulando de forma parcial o ato, e conjuntamente, apreciou e julgou procedente o pedido de condenação da Administração pelos prejuízos causados pela prestação indevida. Disponível em:

Pois bem, o contribuinte que tenha prestado garantia no âmbito dos meios gratuitos e alcançado o efeito suspensivo, este efeito estender-se-á ao tribunal arbitral. Contudo, caso o contribuinte escolha essa via como a primeira reação de um ato de liquidação que entenda ser ilegal, deverá prestar a respetiva garantia perante este tribunal.

Noutra vertente, temos o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul,<sup>108</sup> que considerou que a decisão do tribunal arbitral não padecia de vícios no que diz respeito à apreciação de um reconhecimento de um direito, sendo competente para apreciar sobre pedidos de indemnizações. Entretanto, considerou que a decisão do tribunal arbitral extrapolava o limite do pedido efetuado. Por este motivo, determinou que o montante a restituir ao requerente de indemnização por prestação de garantia fosse calculado pela Administração Tributária na execução da decisão arbitral.

Neste entendimento, parece-nos aceitável que o tribunal arbitral, não possuindo todos os elementos para decidir, após a condenação da Administração, se abstenha do ato de quantificação do valor a ser ressarcido ao contribuinte.

Relativamente às decisões dos tribunais arbitrais, prevalece a regra da irrecorribilidade.<sup>109</sup> Porém, esta não impossibilita que o interessado recorra para o Tribunal Constitucional quando as decisões arbitrais recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada. Também se prevê a possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo em algumas situações, como no caso de a decisão ir contra a questão fundamental de direito

---

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=35&id=3731>, consultado em 27-02-020.

<sup>108</sup> Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 09286/16 de 28-04-2016, relator: Anabela Russo. “Embora o processo de impugnação judicial tenha por objeto primacial a declaração de nulidade ou inexistência ou a anulação de atos dos tipos referidos, tem-se entendido pacificamente que nele podem ser proferidas condenações da Administração Tributária a pagar juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida. Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade.(...)”. Com efeito, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art.º 24., n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir aos Requerentes e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).” Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 18-12-2019.

<sup>109</sup>Cfr. António Francisco de Almeida Calhau, *Arbitragem Tributária*, Coimbra Editora, 2015, n.º 26, pp. 182-183. Disponível em:

<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/05/JULGAR-26-09-Ant%C3%B3nio-Calhau-ArbitragemTribut%C3%A1ria.pdf>. Consultado em 18-12-2019.

proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo. Sendo aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do CPTA.

No que se refere aos efeitos da constituição do tribunal arbitral, poderá este proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário, cuja ilegalidade foi suscitada. Assim, ao praticar o ato tributário substitutivo, o tribunal deverá notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão.<sup>110</sup>.

Neste sentido, também ocorrerá a preclusão do direito de reclamar, impugnar, requerer a revisão ou suscitar pronúncia arbitral com os mesmos fundamentos e sobre os mesmos atos, objeto do pedido ou sobre os consequentes atos de liquidação.

### 3.8 COBRANÇA

Por seu turno, o contribuinte que é chamado a efetuar o pagamento de uma dívida fiscal e não o faz será alvo de uma cobrança coerciva por parte da Administração Tributária.

Neste sentido, após analisarmos a fase da liquidação do tributo, que servirá para quantificar o montante real da dívida, avançamos para a cobrança. Pois, o ato de cobrança traduz-nos como um apoderamento autorizado na esfera patrimonial do sujeito passivo, uma intervenção direta na vida dos particulares, designadamente, no seu património.

Para a Professora Glória Teixeira,<sup>111</sup> “o procedimento tributário apresenta-se com as seguintes fases: Liquidação, Reclamação, Recurso hierárquico, Cobrança.”

Antes de mais, importa referir que, decorridos os prazos de cobrança voluntária, previstos no art.º 78.º do CPPT, seguir-se-á a cobrança das dívidas tributárias nas seguintes modalidades: alínea a), pelo pagamento voluntário, previsto nos artigos 84.º a 86.º; alínea b), cobrança coerciva, que será feita através do processo de execução fiscal.

Conforme estabelece o artigo 88.º do CPPT, findo o prazo do pagamento voluntário, os serviços competentes extraem a certidão de dívida com base nos elementos que dispõem. Esta certidão servirá de base à instauração do processo de execução fiscal.

Posto isto, o processo de execução fiscal efetivamente ocorrerá perante a Administração Tributária, através de um despacho pelo dirigente máximo dos serviços ou através do ato de

---

<sup>110</sup> Ver art.º 13, n.º 1 do RJAT.

<sup>111</sup> Cfr. Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2016, p.365.

delegação para algum órgão periférico ou num tribunal competente, que neste caso será o Tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, conforme previsto no n.º 1 do art.º 151 do CPPT. Conforme referido, decorridos os prazos para cobrança voluntária, esta terá o acréscimo de juros de mora.



### CAPÍTULO III

#### 4 PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO

A lei impõe a instauração do processo de execução assim que termine o prazo de pagamento voluntário. Neste raciocínio, o processo de execução fiscal é regulado nos termos dos artigos 103.º da LGT e 148.º do CPPT, apresentando-se como um ato administrativo realizado pelo órgão de execução fiscal. Certo que este não apresenta natureza declarativa, sendo um meio específico para cobrança coerciva.

Em termos de competência, de acordo com o n.º 1 do art.º 148 do CPPT,<sup>112</sup> o âmbito de abrangência do processo corresponde à cobrança coerciva das seguintes dívidas públicas: *“Os tributos, previstos na alínea a), incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; as coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns, previsto na alínea b); as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias, previsto na alínea c)”*.

Acrescenta ainda o mesmo artigo no n.º 2 que *“poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei, as seguintes dívidas: outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, previsto na a); os reembolsos ou reposições, previsto na b)”*.

##### 4.1 TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Segundo o que se depreende através dos artigos 149.º, 150.º e 151.º do CPPT, caberá à Administração Tributária a prática dos atos de instauração da execução. Esta deverá dar a conhecer os seus atos através da citação dos visados. Para além disso, procederá à penhora dos

---

<sup>112</sup> Ver art.º 148, Códigos Tributários, 15.ª Edição, Almedina 2018, p.140.

bens do executado, à execução que corre contra terceiros, à venda dos bens e satisfação dos créditos. Também diligenciará sobre a extinção do processo de execução. De salientar que o processo, sob a regra geral, não poderá ser suspenso, sendo que isso ocorrerá somente nas situações em que a lei expressamente o permitir.

Já o n.º 1 do art.º 151 do CPPT estabelece a obrigatoriedade de o processo de execução fiscal correr nos tribunais tributários, quando se tratar da reclamação dos atos praticados por esse órgão, devendo o tribunal tributário pronunciar-se sobre os atos que impugnem, contestem, decidindo assim os incidentes, os embargos e a oposição fiscal.

A tramitação do processo de execução, prevista no art.º 188 e seguintes do CPPT, inicia-se com o despacho nos títulos executivos ou no prazo de 24 horas após recebimento do registo. Em sequência, ordenará que o contribuinte seja citado, devendo apresentar ao interessado a informação que contra ele foi instaurado um processo executivo fiscal.<sup>113</sup> Não obstante, junto com a citação, deverão ser estabelecidos os respetivos prazos para dedução da oposição, para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

Ora, findo o prazo para deduzir oposição, caso o executado não reaja, será alvo de penhora e também serão convocados os credores. Nestes termos, será realizada a verificação e a graduação dos créditos e, por fim, a Administração realizará a venda dos respetivos bens, extinguindo o processo de execução.

#### 4.2 A NATUREZA E ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Decorre do n.º 1 do art.º 103 da Lei Geral Tributária que o processo de execução terá natureza judicial, porém nem sempre é efetivamente apreciado ou intervindo por um juiz. Neste sentido, caso não haja nenhum incidente, reclamação ou o executado não deduza oposição, o processo iniciará e terminará perante a via administrativa.

Nesta construção, para o Professor Rui Duarte Morais,<sup>114</sup> não se trata de um novo processo, o autor entende que, *“rigorosamente, não podemos falar de um (novo) processo judicial, pois o processo de execução fiscal globalmente considerado tem, como vimos, natureza judicial, pese embora a maioria (quando não, em muitos processos, a totalidade) da sua tramitação seja da competência da administração fiscal”*.

---

<sup>113</sup> Neste sentido, deverá citar o obrigado tributário da instauração do processo de execução.

<sup>114</sup> Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2016, p. 346.

Corroborando com o exposto, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo prevê o seguinte no seu despacho:<sup>115</sup> “Nos termos do n.º 1 do art.º 103º da Lei Geral Tributária, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da Administração Tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional (...)”.

Neste raciocínio, o processo de execução fiscal apresentar-se-á como um meio legítimo para a cobrança de um crédito e discussão da legalidade da dívida executada.

Por fim, após o reconhecimento que contra si foi instaurado um processo de execução fiscal, o contribuinte poderá, conforme previsto no n.º 2 do art.º 35.º do CPPT, requerer o pagamento em prestações; realizar a dação em pagamento ou deduzir oposição.

#### 4.3 OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

A oposição à execução fiscal assume um importante papel como meio de defesa do contribuinte. Esta apresenta-se como um ato formal que deverá reverter a forma de uma petição. Do ponto de vista temporal, nos termos do n.º 1 do art.º 203 do CPPT, a oposição deverá ser interposta no prazo de 30 dias, contados da citação pessoal; da data da primeira penhora; da data em que ocorreu o facto superveniente ou de conhecimento deste pelo executado.

Refira-se que o art.º 204.º do CPPT<sup>116</sup> estabelece os fundamentos para apresentar uma oposição fiscal. Contudo, na petição deverão ser invocados os fundamentos sobre a ilegalidade da liquidação ou sobre a exigibilidade da dívida de forma elaborada.

Resta saber se poderá o contribuinte, em sede de oposição fiscal, requerer o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

À luz do n.º 2 do art.º 53, estão expressamente previstos apenas os meios de reclamação graciosa, impugnação judicial ou de forma autónoma. Ora, de acordo com a jurisprudência vertida no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo,<sup>117</sup> entendeu-se que o n.º 2 do art.º 53 da LGT deve ser interpretado extensivamente, no sentido de abranger não só a reclamação graciosa e impugnação judicial aí referidas, mas também o processo de oposição referido no n.º 1 do respetivo artigo.

---

<sup>115</sup> Acórdão do STA, de 09-05-2012, processo n.º 0446/12, Relator Pedro Delgado. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) consultado em 18-12-2019.

<sup>116</sup> Encontramos os fundamentos para oposição fiscal no art.º 204 do CPPT. Ver artigo 2004.º do CPPT, em *Coletânea Fiscal*, 2016, p. 873.

<sup>117</sup> Acórdão do STA de 02-11-2011, processo n.º 0208/11, relator Lino Ribeiro. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) consultado em 18-12-2019.

Equivale isto a dizer que, em termos práticos, e devido ao princípio da economia processual, o contribuinte que se depara com a instauração do processo de execução, deduzindo oposição com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração, deverá neste mesmo meio requerer a indemnização por prestação de garantia indevida.

Neste propósito, escreve o Professor Saldanha Sanches<sup>118</sup> que *“o processo de execução é quando temos uma situação jurídica consolidada em que já não há lugar para discussão da legalidade da dívida. Mas, para muitos casos em que as disfunções administrativas conduzem a execuções injustas, o regime da oposição permite, dentro de apertados limites, uma impugnação de certos vícios do processo executivo.”*

Presume-se que, nesta fase do processo, já não há discussão sobre a legalidade dos atos da Administração Tributária, quer por ter esgotado todos os possíveis meios de discussão do ato, quer porque foi dada uma resposta insatisfatória ao contribuinte. Contudo, o contribuinte terá ainda, em restritos casos, a possibilidade de alocar no âmbito da oposição uma discussão sobre a ilegalidade da liquidação.

Assim, escreve o Professor Rui Duarte Morais,<sup>119</sup> em referência ao processo de execução fiscal, que *“a lei processual tributária, em homenagem ao princípio da legalidade dos impostos, sempre introduziu alguma flexibilidade nesta separação entre dois meios processuais. Em caso limite, em que a consideração como válida da liquidação conduziria a situações de grave injustiça na tributação, o contribuinte pode, ainda, obter a reapreciação judicial da legalidade da liquidação através da utilização do meio processual da oposição à execução.”*

Acresce que *“a natureza do processo de execução fiscal pouco mais significa, em termos práticos, que afirmar que o juiz, para além das decisões que lhe reserva, pode ser chamado a controlar a legalidade da atividade da administração fiscal no quadro de um determinado processo de execução fiscal”*.

Relativamente ao exposto, de facto, atendendo à regra geral, o processo de execução fiscal não se traduz no meio mais idóneo para a discussão sobre a legalidade da dívida exequenda, porém o contribuinte não estará impossibilitado de o fazer.

---

<sup>118</sup>Cfr. J.I. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 2002, pp. 319-320.

<sup>119</sup>Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2016, pp.341-342.

#### 4.4 CONVOCAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Conforme o estabelecido no n.º 1 do art.º 183 do CPPT, a prestação da garantia será apresentada junto do órgão de execução fiscal onde pender o processo. De notar que a citação deverá ser acompanhada de cópia do título executivo, deverá conter o objeto do presente processo, assim como o prazo para oposição, dação em pagamento ou requerer pagamento em prestações. Também, neste momento, colocar-se-á à vontade do contribuinte a possibilidade de prestar garantia para paralisar os efeitos da execução.

Neste contexto, caso o devedor opte por deduzir oposição, pretendendo discutir a legalidade da dívida exequenda e alcançar o efeito suspensivo, deverá apresentar uma garantia idónea porque a oposição não tem, por si só, efeito suspensivo.

##### 4.4.1 IDONEIDADE DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Neste propósito, decorre do art.º 197 e do n.º 9 do art.º 199.º do CPPT que, sobre as garantias apresentadas, o órgão de execução fiscal será competente para apreciar a sua idoneidade.

Ademais, conexo com a ideia suprarreferida, o n.º 1 do art.º 183 do CPPT estabelece que, havendo lugar a qualquer forma de garantia, a mesma será prestada junto do tribunal tributário competente ou do órgão de execução fiscal.

O Ofício- Circulado n.º 60.076 de 2010-07-29<sup>120</sup> reconhece a ausência de uma norma que estabeleça o conceito de idoneidade. Porém, sem resolver a questão, apresenta como alternativa, critérios genéricos que deverão ser observados no âmbito da classificação das garantias.

---

<sup>120</sup>“O presente Ofício-Circulado visa uniformizar os procedimentos e as fases à face da lei vigente em matéria de prestação de garantias em execução fiscal como a salvaguarda do interesse público de cobrança dos créditos tributários. O Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) não contém normas que regulem especificamente a determinação do valor dos bens oferecidos em garantia em sede de execução fiscal. Porém, essa ausência de regulamentação específica não pode legitimar uma menor efectividade dos princípios da igualdade neste âmbito, nem decisões de carácter discricionário nesta matéria. Uma vez que existem no sistema fiscal normas específicas de determinação do valor de bens imóveis, partes sociais e de outros bens oferecidos em garantia, não seria necessária a sua repetição no CPPT, devendo ser essas as normas legais aplicáveis na determinação do valor dos bens ou direitos oferecidos em garantia no processo de execução fiscal. Nesse sentido, foi sancionado por despacho do EX.mo Senhor Director-Geral, de 2010-07- 29, a divulgação do seguinte entendimento, relativo à constituição e manutenção de garantias em processo de execução fiscal. A constituição de garantia em processo de execução fiscal destina-se a assegurar a cobrança dos créditos tributários, sendo essa prestação ou a respectiva dispensa condição nos seus contactos com a Administração Fiscal. Apesar de o conceito de garantia da idoneidade ser relativamente indeterminado, ele deve ser interpretado em obediência ao interesse público da regular a cobrança dos tributos legalmente devidos ao credor tributário e que se encontram em cobrança coerciva. A

Assim, sem definir efetivamente um critério, limita-se apenas a uma hierarquização da garantia, concluindo que a Administração Tributária, deverá dar preferência às garantias que apresentam maior grau de liquidez, usando como exemplo a garantia bancária, caução ou seguro-caução.

Pelo exposto, no caso de a Administração Tributária entender que a garantia apresentada não satisfaz o valor da dívida, poderá recusá-la, com a obrigatoriedade de fundamentar sua decisão.

Ao arrepio daquilo que foi a intenção do legislador em estabelecer a possibilidade de suspender os atos da Administração Tributária, esta, equivocadamente, exterioriza uma inclinação para as garantias que considera menos burocráticas na sua execução, o que é o caso da garantia bancária. Age ainda de acordo com a sua conveniência, esquecendo que o contribuinte apresenta aquilo de que dispõe.

Conforme se retira do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul,<sup>121</sup> no que se refere ao termo idoneidade da garantia, temos a seguinte explicação: *“Assim se compreende que o legislador tenha consagrado no artº.199, do C.P.P.T., um conceito amplo de "garantia idónea", com vista a acautelar a maior ou menor dificuldade para o executado em conseguir, sem onerar excessivamente a sua situação, apresentar garantia adequada a suspender a execução.”*

Como é sabido, é necessário dispor de grandes somas de dinheiro para se socorrer às garantias bancárias. Por este motivo, muitos contribuintes apresentam outras espécies de garantias, como é o caso da fiança.

---

*idoneidade da garantia deve aferir-se, desde logo, em função do tipo e valor desta, à data de autorização para a sua constituição pelo órgão competente. Essa idoneidade deve também ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efectiva cobrança dos créditos garantidos. À face do interesse público, o órgão da Administração Tributária com competência para autorizar a constituição de garantia no processo deve dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, direta e imediata, em sede da respetiva execução. Estabelece-se aqui um paralelismo com o regime legal da prioridade dos bens a penhorar, em que o legislador revela clara preferência pela penhora de certos bens, precisamente aqueles cujo valor pecuniário é mais imediatamente realizável - penhora de dinheiro, contas bancárias, créditos, etc. (n.º 1 do artigo 219.º do CPPT). Nestes termos, deve dar-se preferência à constituição de garantia bancária, caução ou seguro-caução. (...).* Consulta realizada online disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news3610\\_2\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news3610_2_1.pdf). Consultado em 27-03-2020.

<sup>121</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19-12-2018, processo nº 236/17.5BEFUN, relator, Joaquim Condeso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul,<sup>122</sup> no âmbito do processo de execução fiscal, indeferiu o pedido de suspensão do processo por considerar que a respetiva garantia era inidónea (a título de curiosidade, tratava-se de penhor legal de um teleférico). Fundamentou-se a sua decisão na inexecutabilidade da garantia, dando a conhecer ao tribunal *a quo*, através de uma reclamação que revogou o respetivo despacho da Administração Tributária, aquando do reconhecimento do penhor legal. Vejamos: *“A administração Fiscal recusou a garantia oferecida com base num mero juízo abstrato, suportado numa suposta evidência de inexecutabilidade do bem, sem ter encetado qualquer diligência que permitisse, com o mínimo de segurança, comprovar essa alegada insusceptibilidade de alienação coerciva do bem oferecido em penhor”*.

Em contrapartida, temos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo,<sup>123</sup> que confirmou o despacho proferido pela Autoridade Tributária sobre a recusa da garantia. Neste caso, tratava-se de um penhor. Todavia, considerando que o crédito oferecido apenas poderia ser exigível findo o prazo de 10 anos, a garantia apresentar-se-ia, assim, como um obstáculo ao recebimento dos créditos tributários em tempo real. Concluiu o Acórdão que: *“A garantia apresentada deve implicar dois requisitos, que são cumulativos, primeiro refere-se ao valor, que deverá ser suficiente para garantir a satisfação da dívida garantida em cobrança e do acrescido, e, não obstante, sobre possibilidade de ser exequíveis sem qualquer alteração do procedimento normal, que possa ser auferida no momento em que é apresentada”*.

De facto, agiu corretamente o tribunal em ambos os casos. No primeiro, por entender que a Administração recusou o penhor legal com fundamentos abstratos, agindo em desconformidade com a norma. No segundo caso, quando considerou que, apesar de ser uma garantia que poderia garantir a satisfação dos créditos tributários, somente estaria disponível para execução após 10 anos.

De facto, compartilhamos do entendimento que a garantia somente deverá ser considerada idónea se oferecer a capacidade de perfazer o montante da dívida mais os acrescidos em tempo útil e sem embaraços. Concordamos na íntegra com os acórdãos expostos.

---

<sup>122</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19-12-2018, processo: 236/17.5BEFUN, relator Joaquim Condoso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

<sup>123</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-05-2016, processo 0429/16, relator Fonseca Carvalho. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

Pois bem, após colocarmos em exposição algumas decisões jurisprudenciais, conclui-se que, em sede de recusa da garantia apresentada por parte do órgão de execução fiscal, o obrigado tributário poderá recorrer ao tribunal, ao abrigo do art.º 276 do CPPT, com o objetivo de ver revogado o respetivo despacho desfavorável.

Entendemos, pois, que, caso a Administração Tributária recuse uma garantia apresentada sem indicar uma fundamentação concreta e objetiva, impedindo a suspensão dos seus atos, tal recusa caracterizaria uma afetação dos direitos e interesses legítimos do executado.

Por outro lado, o aceite da garantia prestada pelo executado solidifica o efeito suspensivo do processo. Ao contribuinte é dada, neste momento, a possibilidade de apresentar a sua discordância sem que os seus bens possam ser objeto de penhora.

#### 4.5 OS EFEITOS PRÁTICOS DO ACEITE DA GARANTIA

Após ter recebido o aceite da garantia pelo órgão de execução, terá o obrigado tributário os efeitos paralisantes dos atos da Administração Tributária.

Em sequência do exposto, após a suspensão dos atos da Administração, no caso de lhe assistir razão o controvertido, ficará o sujeito ativo obrigado a restabelecer a legalidade do ato. Isto porque as decisões judiciais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as decisões de outras entidades, conforme decorre do n.º 2 do art.º 205 da CRP.

Portanto, em decorrência da procedência e revogação do ato da Administração Tributária, o tribunal deverá, com o intuito de restabelecer a legalidade do ato, apreciar o pedido de indemnização dos prejuízos sofridos pelo contribuinte com a prestação da garantia indevida. Deverá ainda condenar a Administração Tributária no que se refere ao ressarcimento dos prejuízos causados.

Pois bem, considerando que estão preenchidos os requisitos para a obtenção do direito à indemnização por garantia indevida, e já ultrapassados os enalços que este direito deverá ser exercido no mesmo meio onde foi controvertida legalidade da dívida exequenda, resta-nos no próximo e último capítulo debruçarmo-nos sobre a necessidade de reconstituição do oponente à situação anterior ao ato ilegal.



## CAPÍTULO IV

### 5 INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE

#### 5.1 PRESSUPOSTOS INTRODUTÓRIOS

O contribuinte que, para efeitos de suspensão da execução fiscal, preste garantia bancária ou equivalente, verificando-se que sobre o controvertido lhe assiste razão, preenchidos os requisitos do art.º 53 da LGT, obterá o direito de ser ressarcido pelos prejuízos sofridos com a prestação da garantia indevida. Poderá fazê-lo através do regime simplificado previsto na LGT.

Acresce que o respetivo artigo visa facilitar aos contribuintes, lesados por uma atuação ilegal por parte da Administração Tributária, a imediata reparação dos prejuízos sofridos. Portanto, trata-se de um direito constitucional.

Neste seguimento, tomemos em conta o direito à indemnização, contemplado no art.º 22 da Constituição da República Portuguesa.<sup>124</sup>

Contudo, é sabido que este regime está enlaçado por conceitos indeterminados, apresentando-se como um meio muito específico e restritivo, dificultando, assim, o efetivo alcance da norma.

##### 5.1.1 OBRIGATORIEDADE DE RECONSTITUIÇÃO DA LEGALIDADE

De facto, resulta do art.º 100 da LGT<sup>125</sup> a necessidade de restabelecer a situação do contribuinte que obteve decisão favorável no controvertido.

Certo é que o contribuinte está mais vulnerável a sofrer violações dos seus direitos, levando em consideração as prerrogativas que Administração dispõe a seu favor, nomeadamente a presunção da legalidade dos seus atos e a possibilidade de execução prévia.

---

1.1.1 <sup>124</sup> Neste propósito, tomemos em conta o referido no art.º 22 da LGT, de acordo com o qual “o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”.

<sup>125</sup> Nesta construção, retira-se do artigo mencionado o seguinte: “A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”. Códigos tributários, 15.ª Edição, Almedina, 2018, p. 80.

Neste sentido, caberá à Administração Tributária a obrigatoriedade de restabelecer a situação anterior ao ato ilegal, minimizando os prejuízos causados pelos seus atos.

Equivale isto a dizer que a anulação do ato tributário implicaria o desaparecimento de todos os efeitos que o contribuinte sofreu pela prática do ato. A anulação deverá ter o efeito retroativo, estando a Administração Tributária obrigada a proceder à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

### 5.1.2 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS FISCAIS

Numa civilização idealizada, é de exigir do legislador uma transferência clara e determinada dos conceitos e normas. Entretanto, abandonando a utopia do Estado perfeito, partiremos para a análise das interpretações das normas fiscais, propulsoras de muitos litígios.

Não são raras as vezes em que será necessário recorrer ao tribunal para a interpretação do normativo jurídico. Neste caso, não estamos perante uma lacuna que ocorreria com a ausência da norma, estamos perante termos e conceitos meandrosos que obstam ou prejudicam a efetiva aplicação da norma.

De facto, retira-se do n.º 1 do art.º 11 da LGT que serão observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Pois, o n.º 2 do mesmo artigo faz referência às substâncias económicas dos factos tributários. Não obstante, o n.º 3 proíbe a integração analógica das lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República.

Nesta construção, escrevem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade<sup>126</sup> que as normas de procedimento e processo tributário não estão abrangidas pela reserva de lei da Assembleia da República, exigindo-se apenas que decorram de atos legislativos, concluindo o seguinte: *“Deste modo, parece-nos que, em regra, as normas de procedimento e processo tributário serão suscetíveis de integração analógica, exceto quando disserem respeito a matéria de reserva relativa da Assembleia da República.”*

No domínio do Direito Civil, no n.º 1 do art.º 9 do CC,<sup>127</sup> deparamo-nos com o seguinte enunciado: “A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o

---

<sup>126</sup> Cfr. Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, Volume I, *Procedimento, Princípio e Garantias*, Almedina, 2017, p.48.

<sup>127</sup> Para melhor compreensão, transcrevemos o preceito contido no art.º 9 do CC. Vejamos: 1- A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a

pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada,” (...).

Para o Professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>128</sup> ao referir-se sobre a complexidade do procedimento de *“juridificação, devido à sua multifacetada série de atos, também expõe que é frequente que o legislador não utilize o vocábulo correto e diga mais (plusdixit qual voluit) ou diga menos (minusdixitquamvoluit) do que aquilo que a realidade lhe passa no espírito.”*

Nesta construção, o autor afirma o importante papel do intérprete, realçando a existência de “conceitos polissêmicos e indeterminados, cujo significado concreto carece de densificação”. O autor conclui ainda que “tais conceitos correm risco de se tornarem fonte de instabilidade aplicativa, ou mesmo, em caso extremo, de se tornarem inaplicáveis”. Por fim, o Professor Joaquim Freitas da Rocha estabelece o seguinte pensamento: “o intérprete não cria”, referindo a proibição da interpretação criar norma distinta.

Com efeito, o mais comum é a interpretação realizada pelos tribunais, apelada de interpretação jurisprudencial ou pela doutrina, chamados de interpretação realizada por jurisconsultos. Porém, esta última não é vinculativa, apesar da sua relevância.

A Professora Ana Paula Dourado,<sup>129</sup> ao explanar sobre os princípios da interpretação das leis fiscais, esclarece o seguinte: *“De entre os princípios constitucionais formais e matérias que ditam a interpretação das leis fiscais, devem destacar-se: de entre os princípios formais, o princípio da legalidade (arts. 103.º nrs.º 2 e 3, 165.º n.º 1, e n.º 2, 2 227.º, n.º 1, i) e 238.º n. 4 da CRP) e o princípio da segurança jurídica na vertente da proibição da retroatividade (art.º 103.º n.º 3 parte final e art.º 18. n.º 3 da CRP); de entre os princípios materiais, o princípio da justiça, concretizado pelo princípio constitucional da igualdade (arts. 2.º e 13.º da CRP); e os princípios do abuso e da praticidade, como princípios interpretativos da legalidade e igualdade.”*

A autora ainda faz referência à ausência de valor reforçado da LGT, vincando que “não existe uma obrigação de interpretação conforme à LGT (...)”. Para a autora, não existe primazia da LGT sobre outras normas, nomeadamente sobre o CPPT.

---

unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2- Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3- Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

<sup>128</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018, p.84.

<sup>129</sup>Cfr. Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2019, p. 33.

Neste domínio, o Acórdão do STA<sup>130</sup> prevê um esclarecimento sobre a técnica usada ao fazer referência ao art.º 9 do CC: *“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da atividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei para se poder dizer que ele corresponde à mens legis, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo. Para se determinar esta finalidade prática da norma, é preciso atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada.”*

De facto, os funcionários da Administração Tributária obedecem às chamadas orientações genéricas,<sup>131</sup> emitidas nos termos do art.º 55 do CPPT. Estas visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços da Administração que, em muitos os casos concretos, poderão ir de frente a uma interpretação jurisprudencial.

De destacar também o entendimento do Professor José Casalta Nabais,<sup>132</sup> que propõe uma “adequada e equilibrada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença. Bens jurídicos que são, de um lado, o princípio da legalidade fiscal, a exigir segurança e, de outro lado, o princípio da igualdade fiscal, a reclamar justiça fiscal”.

O autor estabelecesse uma linha equitativa, pese embora esta seja de difícil execução em termos práticos.

### 5.1.3 INDEMNIZAÇÃO AO ABRIGO DOS ARTIGOS 53.º DA LGT E 171.º DO CPPT.

Devido à complexidade dos preceitos legais referidos, esmiuçaremos os respetivos artigos de forma separada. Portanto, pese embora não haja um valor reforçado da LGT, devido à sua

---

<sup>130</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-05-2012, processo n.º 0314/12, relator: Fernanda Maças, no que se refere às interpretações da lei fiscal. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

<sup>131</sup> Neste sentido, escrevem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário, Volume I, Procedimento, Princípio e Garantias, Almedina, 2017, p.55 que “as circulares são peças de maior importância, mais comuns da Direção Geral dos Impostos (DGCI), assumidamente voltadas para o exterior e subscritas pelo Diretor-Geral” - “Os ofícios circulares e os ofícios circulados que são textos mais estreitos, formalmente dirigidos aos serviços e subscritos pelo Diretor-Geral, no primeiro caso, ou pelo Subdiretores-Gerais de cada área funcional”. As autoras entendem que “as orientações genéticas constituem normas com efeito vinculativo, obrigando sempre Administração Tributária”.

<sup>132</sup> Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 215.

primazia e à sua função de regular as relações jurídicas- tributárias, começaremos pelo n.1 do art.º 53<sup>133</sup> da LGT.

Neste sentido, encontra-se no n.º 1 deste artigo a exigência de três requisitos que deverão ser observados. Primeiro, a exigência de ser uma garantia bancária ou equivalente; a exigência de prejuízos sofridos e a exigência da manutenção da garantia por mais de três anos, certo que, não são cumulativos.

Em contrapartida, retira-se do n.º 2 a exigência de erro imputável aos serviços no ato de liquidação, mantendo a exigência da garantia bancária ou equivalente. Contudo, neste momento, é dispensada a contagem do tempo de manutenção da garantia. Neste sentido, será feita uma troca do requisito tempo pelo requisito erro.

Adiante, o n.º 3 do respetivo artigo estabelece que a indemnização referida no n.º 1 (manutenção por tempo superior a três anos) terá como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios, podendo ser requerida no próprio processo de reclamação, impugnação judicial e autonomamente. Conforme já esclarecido, também abrangerá a oposição fiscal.

Por fim, o n.º 4 do mesmo artigo refere que a respetiva indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou. Chamamos atenção para este ponto e para obtermos uma melhor compreensão do regime, faremos uma alteração na sequência dos requisitos. Deste modo, deixamos a problemática do termo “equivalente” para uma última análise.

#### 5.1.4 PREJUÍZOS RESULTANTES DA PRESTAÇÃO DA GARANTIA

É de assinalar que o entendimento jurisprudencial dominante está inclinado para os prejuízos que vão aumentando com o tempo. No caso das garantias bancárias e equivalentes, os

---

<sup>133</sup> Vejamos a transcrição do artigo na íntegra: Art.º 53 da LGT- Garantia em caso de prestação indevida. 1 – O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente, será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida. 2 – O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo. 3 – A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 – A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

prejuízos são facilmente mensuráveis, vão além dos emolumentos, sendo que o Tribunal entende que se trata de prejuízos efetivamente sofridos. Contudo, caberá ao lesado fazer prova dos mesmos.

Dispõe o n.º 3 do art.º 53 da LGT que a indemnização tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios. Neste caso, a indemnização do contribuinte, ao abrigo do regime do art.º 53 da LGT, estará limitada ao montante resultante da aplicação de juros indemnizatórios.

Pois, o montante incluirá juros e despesas bancárias com garantia prestada. Não convém esquecer que é igual à taxa de juros do n.º 1 do art.º 559 do CC, conforme preceitua o n.º 10 do art.º 35 da LGT.

Neste sentido, mesmo que o contribuinte demonstre um prejuízo acima do estabelecido no ponto suprarreferido, a indemnização sofrerá esta limitação. Um ponto importante no que se refere aos prejuízos é o facto de este ser um elemento determinante na avaliação da garantia, classificando-a como sendo ou não equivalente à bancária. Ora, não partilhamos deste entendimento.

É sabido que outras espécies de garantias causam efetivamente prejuízos aos obrigados que as prestam. Contudo, somente aquelas garantias que dão lugar a um pagamento significativo à entidade garante, para além de ir aumentando com o tempo, serão consideradas equivalentes à bancária.

Denota-se que o principal argumento para arredar as outras garantias deste regime se resume no entendimento que as prestações de outras garantias não podem ser facilmente quantificadas no regime do art.º 53 da LGT, devendo ser requeridas através dos meios gerais.

Em relação ao tema, o Acórdão do STA refere que a hipoteca não se apresenta equivalente à garantia bancária em decorrência dos seus prejuízos serem apenas emolumentares.<sup>134</sup> O Acórdão remete ainda o seguinte entendimento: *“No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos artºs 53º n.º 1 da LGT e 171º do CPPT. Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio, só*

---

<sup>134</sup> Acórdão do STA de 10-10-2018, processo n.º 0469/14. 6BELRS033/18, relator: Ascensão Lopes. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

*terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.”*

Ora, nesta premissa, para além da garantia bancária, somente o seguro-caução apresentará um prejuízo capaz de ser ressarcido pelo regime simplificado previsto no artigo 53.º da LGT.

### 5.1.5 ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS OU DA MOROSIDADE

Conclui-se que, sobre a expressão erro, estão abrangidas todas as ilegalidades que afetam a validade do ato de liquidação. Neste ponto, o erro é um dos elementos constitutivos do direito ao pedido de indemnização, cabendo ao contribuinte demonstrar o erro dos serviços através de uma reclamação ou impugnação judicial. Esta pode ser requerida posteriormente, nas mesmas situações que os juros indemnizatórios.

Neste sentido, escreve Andreia Barbosa,<sup>135</sup> vejamos: *“Note-se que no erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, deverá considerar-se não só o erro que afeta a liquidação originária, mas também o erro na determinação dos pressupostos da reversão da execução fiscal, que levam a imputar o dever de pagamento ao devedor não originário.”*

Nos casos em que exista a participação efetiva dos contribuintes, sendo esta necessária para apurar a quantia a ser paga, na presença de erro, estes não poderão requerer pedido de indemnização por garantia indevida com o argumento de erro dos serviços da Administração. Neste caso, há uma equivocada cooperação do contribuinte.

Em relação ao erro, retira-se do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul<sup>136</sup> o seguinte entendimento: *“Embora o conceito de “erro imputável aos serviços” a que alude o preceito não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro. Por outras palavras, o dito “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando*

---

<sup>135</sup> Cfr. Andreia Barbosa, A prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Almedina, 2017, p. 256.

<sup>136</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 23-03-2017, processo n.º 1349/10.0BELRS, relator: Joaquim Condesso. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

*um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial.”*

Também não convém esquecer que com o sistema descentralizado e o dever de colaboração recíproca, os elementos usados para liquidar o tributo são fornecidos pelos contribuintes em muitos casos.

Contudo, após requerer a revisão do ato, recebendo despacho insatisfatório e não procedendo à correção do erro, poderá ser imputada à Administração Tributária a totalidade da culpa. Isso deve-se ao facto de a Administração Tributária ter tido a oportunidade de restabelecer a legalidade do ato e não o ter feito.

Outro requisito presente no regime estabelecido no art.º 53 da LGT é a manutenção da garantia por mais de três anos sem culpa do contribuinte. Este regime visa diminuir a morosidade das decisões da Administração.

De facto, o art.º 169 do CPPT refere a permanência da garantia para suspender a execução até a decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda (...).

Já o n.º 1 do art.º 183-A do CPPT<sup>137</sup> remete para o facto de a reclamação graciosa não ter sido decidida no prazo de um ano. Neste caso, a garantia caducará, devendo observar-se que o contribuinte não contribuiu para a ocorrência do atraso.

Anteriormente, o n.º 6 do art.º 183-A da lei 15/2001 de 05 de junho, possibilitava expressamente ao contribuinte o direito de ser indemnizado em caso de caducidade, fazendo assim remissão para o art.º 53 da LGT. Já na atual redação, no que se refere à caducidade da garantia<sup>138</sup>, não há qualquer relação com o regime indemnizatório. A consequência da caducidade da garantia é o levantamento da mesma sem alteração do efeito suspensivo.

Por fim, não sendo a caducidade da garantia um fator importante para o regime indemnizatório, ao abrigo do art.º 53 da LGT, não avançaremos com esta discussão.

---

<sup>137</sup> Ver art.º 183 A- Caducidade da garantia em caso de reclamação graciosa. Nesta redação atual, o preceito não atribui nenhum direito em requerer indemnização por caducidade da garantia, como ocorria na sua redação original. Nesta construção, tratava-se de um preceito que possibilitava que o contribuinte requeresse uma indemnização pelos encargos suportados com a prestação da garantia, independentemente se o controvertido lhe assistisse razão, desde que a garantia caducasse.

<sup>138</sup> Ver art.º 183-A do CPPT, aditado pela Lei nº 40/2008, de 1 de agosto.



### 5.1.6 EXIGÊNCIA DA GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE

No que diz respeito aos requisitos necessários à obtenção do direito à indemnização por prestação de garantia indevida, temos a exigência de ser uma garantia bancária ou equivalente.

A doutrina, nomeadamente através do Professor Jorge Lopes de Sousa,<sup>139</sup> entende o seguinte: *“Equivalente à garantia bancária, para efeitos do art.º 171º do CPPT, serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida, tal como sucede, designadamente, com o seguro-caução.”*

De notar que a garantia bancária ou o seguro-caução oferecem ao exequente, de facto, uma maior liquidez. São as espécies de garantia preferidas dos credores, nomeadamente pela Administração Tributária. Contudo, para o contribuinte, estas espécies apresentam-se como sendo muito dispendiosas.

Para suspender os atos da Administração Tributária, saliente-se, o contribuinte deverá prestar garantia idónea. O art.º 199 do CPPT estabelece como uma garantia idónea as garantias bancárias, a caução e o seguro-caução, estendendo esta idoneidade a outros meios suscetíveis de assegurarem os créditos do exequente. Também entrará nesta listagem exemplificativa o penhor ou a hipoteca voluntária. Pois, caso a garantia prestada tenha outra natureza, o pedido de indemnização não poderá ser requerido através do regime abrangido pelo art.º 53 da LGT. Importa demonstrar que este é o regime mais célere e cómodo ao contribuinte.

Ultrapassada a análise do art.º 53 da LGT, faremos agora, de forma conexa, uma breve análise do art.º 171 do CPPT. Neste sentido, o n.º 1 do art.º 171 do CPPT especifica que “a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida legalidade da dívida exequenda.” Adiante, no seu n.º 2, decorre que a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação, recurso ou, no caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

Do que resulta exposto, conclui-se que poderá o contribuinte exercer o direito à indemnização por prestação de garantia indevida sobre este regime, desde que preencha os requisitos apontados.

---

<sup>139</sup>Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 2007, p.187.

## 5.2 ENTENDIMENTO ATUAL DO STA

Começaremos com uma decisão do Supremo Tribunal Administrativo<sup>140</sup> que, sendo o recurso apenas incidente, sobre o seguimento da decisão judicial, julgou improcedente o pedido de indemnização resultante de prestação de garantia indevida. O Tribunal verificou a ausência de um dos elementos construtivos do direito a indemnização ao abrigo do art.º 53 da LGT.

No caso concreto, após a liquidação ter sido anulada por erro dos serviços da Administração Tributária (um dos requisitos), foi indeferido o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida ao abrigo do art.º 53 da LGT, e 171 do CPPT. Neste sentido, por não considerar, em sede de reclamação, a hipoteca voluntária como sendo equivalente à garantia bancária, veio o tribunal *a quo* reconhecer tal direito ao contribuinte.

Nestes termos, veio o STA concluir o seguinte: “*A hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares de constituição e registo. Assim, não poderia dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária. Revogando a primeira decisão.*”

Neste mesmo raciocínio, tomemos especial atenção ao parecer do Ministério Público que, de acordo com o entendimento do tribunal acerca das garantias equivalentes à bancária, esclareceu-nos assim: “*São três os elementos constitutivos do direito a indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos do disposto no artigo 53.º da LGT, a saber: 1. Ter sido prestada garantia bancária ou equivalente em execução fiscal; 2. Ter o sujeito passivo suportado custos com a prestação ou manutenção da garantia, e 3. Ter-se apurado ser indevido o tributo que deu origem à dívida, por ter sido anulado, total ou parcialmente, o ato de liquidação que lhe deu origem.*”

Para além disso, a Administração Tributária também usa o argumento de maior dificuldade em estabelecer efetivamente a existência de um prejuízo sofrido pelo executado nas outras espécies de garantias, arredando, assim, as demais garantias especiais.

No segundo Acórdão do STA,<sup>141</sup> com voto de vencido da Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Paula Lobo, após recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, proferida em 06/04/2018, que julgou improcedente a reclamação judicial. Veio o tribunal indeferir o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, sob a espécie de fiança. Para sustentar o sentido

---

<sup>140</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10-10-2018, processo n.º 0469/14. 6BELRS033/18, relator: Ascensão Lopes. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

<sup>141</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-01-2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT0585/18, relator: Dulce Neto. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

da decisão, o tribunal entendeu que o direito a indemnização previsto no art.º 53 da LGT, apenas abrangeria as espécies que implicassem para o interessado, uma despesa, cujo valor fosse aumentando em função do tempo da sua manutenção. Concluiu-se que a fiança não é equivalente à garantia bancária porque, em abstrato, a fiança não é obrigatoriamente onerosa.

Veremos agora o voto de vencido da Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Paula Lobo, do qual aquiescemos do mesmo entendimento: *“Não há um regime legal da garantia bancária, nem se conhece qualquer definição legal do que sejam garantias equivalentes à garantia bancária. Na situação em apreço está em causa uma fiança, remunerada, em que o fiador renunciou ao benefício da excussão, o que a afasta da mais comum e típica regulamentação da fiança, com acentuada característica de acessoriedade e, muitas vezes, não remunerada. A fiança, nestas concretas condições é, em meu entender, para efeitos deste mecanismo indemnizatório uma garantia equivalente à garantia bancária. Quando o artigo 53º da LGT se refere à equivalência à garantia bancária, essa equivalência dirige-se a formas ou modalidades de garantia e não às garantias concretamente prestadas, dado que uma análise detalhada de cada garantia prestada em processo de execução fiscal (e das concretas condições em que foi prestada) goraria o propósito do legislador de simplificar a atribuição de uma indemnização relativamente às garantias indevidamente prestadas que são sempre passíveis de causar prejuízos de alguma envergadura.”*

No terceiro Acórdão do STA,<sup>142</sup> a Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Paula Lobo manteve o mesmo entendimento do acórdão suprarreferido, justificando o seu posicionamento com a premissa que as garantias têm de ser analisadas de acordo com o caso concreto, devendo o tribunal avaliar os prejuízos efetivamente sofridos com a prestação daquela garantia.

Por fim, neste acórdão, o tribunal manteve o entendimento de arredar a fiança das garantias equivalentes à bancária, limitando o termo equivalente para o seguro-caução apenas.

A jurisprudência do STA<sup>143</sup> tem sido uniforme no entendimento que, sobre a atribuição de indemnização por prestação de garantia indevida, esta está apenas limitada ao prejuízo resultante

---

<sup>142</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30-04-2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT0585/18, relatora: Dulce Neto. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

<sup>143</sup> Acórdãos do STA, de 24-10-2012, processo n.º 0528/12, relator: Ascensão Lopes. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

Acórdão do STA, de 21-01-2015, processo n.º 0152/13, relator: Dulce Neto. Com o voto de vencido, que se transcreve parcialmente: *“O direito de ser indemnizado pela prestação indevida de garantia bancária ou equivalente está consagrado no art.º 53º da LGT. O art.º 171º do CPPT regula o exercício desse direito não podendo fazê-*

de prestação de garantia bancária ou equivalente, reconhecendo somente o seguro-caução como sendo equivalente à bancária.

Portanto, para as outras espécies da garantia, o entendimento já pacificado no STA,<sup>144</sup> no que diz respeito ao pedido indemnizatório, defende que o respetivo pedido indemnizatório poderá ser efetuado em processo autónomo. Refere-se ainda que este processo é o mais viável para averiguar com maior acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido. É adicionalmente feita referência às ações de responsabilidade civil extracontratual do Estado.

### 5.3 RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA CONTRATUAL DO ESTADO

De notar que este ponto se prende sobre o sobredito regime da responsabilidade civil, consagrado na Lei nº 67/2007 de 31 de dezembro, que aprova o regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas<sup>145</sup>. Também se encontra previsto no art.º 22 da CRP.<sup>146</sup>

---

*lo de molde a esvaziar ou tornar especialmente difícil o exercício desse direito, pelo que as exigências formais que dele constam não poderão ser pelo intérprete ampliadas. Votei, por isso vencida a decisão.” Ana Paula Lobo. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.*

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16-11-2016, processo nº 0192/14, relator: Ascensão Lopes. Disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultados em 19-03-2020.

<sup>144</sup>Acórdão do STA, de 18-04-2018, processo nº 01274/17, relator: Dulce Neto. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 27-01-2020.

Com efeito, embora a posição sempre vencedora no Plenário tivesse inicialmente resultado de uma votação maioritária e não unânime, com a formulação de votos de vencido por parte de alguns dos Senhores Juízes Conselheiros, certo é que estes vieram a rever posição (cfr. acórdão de 10/09/2014, no proc. nº 0621/14), passando a constituir posição unânime a doutrina, sufragada em todos os citados arestos, de que as ações destinadas à apreciação da responsabilidade de entes públicos por prejuízos decorrentes da prática de atos tributários ou de atos administrativos em matéria tributária, fundando-se na responsabilidade civil extracontratual, são da competência material dos tribunais administrativos.

<sup>145</sup> “Quando haja lugar ao pagamento de indemnizações devidas por pessoas coletivas pertencentes à administração indireta do Estado ou à administração autónoma e a competente sentença judicial não seja espontaneamente executada no prazo máximo de 30 dias, o crédito indemnizatório só pode ser satisfeito por conta da dotação orçamental inscrita à ordem do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) a título subsidiário quando, através da aplicação do regime da execução para pagamento de quantia certa regulado na lei processual civil, não tenha sido possível obter o respetivo pagamento junto da entidade responsável.” Art.º 3 da Lei nº 67/2007 de 31 de dezembro. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/628004/details/maximized>. Consultado em 27-01-2020.

<sup>146</sup> “O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária, com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem. Art.º 22 da CRP. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/202007121540/127979/diploma/indice>. Consultado em 27-01-2020.

Certo que esta matéria é muito referida no pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, como forma subsidiária de requerer a condenação da Administração Tributária dos prejuízos sofridos.

Este regime poderá, pois, ser acionado judicialmente mediante a propositura de uma ação contra a entidade pública nos termos do art.º 7 do referido regime jurídico. Para além disso, conforme decorre do n.º 2, al. f) do art.º 37º do CPTA,<sup>147</sup> a responsabilidade do Estado deve ser pedida através uma ação administrativa comum, a interpor nos tribunais que o diploma tem em vista.

Neste sentido, entendemos que já não estamos perante uma discussão da legalidade do ato da Administração Tributária. O que se discutirá neste regime são os prejuízos causados por este ato. Não obstante, irá reger-se pelas normas do direito civil, previstas nos artigos 483.º e seguintes.

Sobre o lesado, sublinhe-se, recairá o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade civil, contrariamente ao regime simplificado estabelecido no art.º 53 da LGT, que prevê uma certa atenuação da prova.

Neste caso, o contribuinte terá de intentar uma ação autónoma. Em consequência, terá outros custos, o que aumentará significativamente os prejuízos já sofridos com a prestação da garantia indevida.

No nosso entender, esta estratégia não faz muito sentido, tendo em conta que tal pedido poderia ser efetuado no mesmo meio impugnatório. Assim, não nos parece ter sido esta a intenção do legislador aquando da elaboração da norma prevista no art.º 171 do CPPT.

#### 5.4 EXECUÇÃO DE JULGADO

Outra figura muito encontrada nas decisões judiciais aquando dos pedidos de indemnização por prestação de garantia indevida é a execução de julgado.

Logo, trata-se da matéria de execução de sentenças judiciais, reguladas pelas disposições do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, por força das remissões do n.º 1 do art.º 102 da LGT e 146, nº1 do CPPT.

---

<sup>147</sup> Ver art.º 37 do CPTA. Disponível em: <https://www.stadministrativo.pt/documentacao/legislacao/cpta2019/>. Consultado em 27-01-2020.

Neste propósito, para que possa produzir efeitos, a decisão do tribunal carecerá da atuação da Administração Tributária no que ao restabelecimento da legalidade concerne.

De salientar que as decisões judiciais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades, conforme se retira do n.º 2 do art.º 205 da CRP.

Nesta construção, temos os ensinamentos do Professor Joaquim Freitas da Rocha,<sup>148</sup> ao estabelecer o seguinte raciocínio: *“Em primeiro lugar, o dever de reconstruir a legalidade do ato ou situação objeto do litígio, trata-se de fazer com que o ato impugnado desapareça do ordenamento e que as coisas voltem a ser repostas no estado em que se encontravam se tal ato não tivesse sido praticado. Tal passa, em particular, pela restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfaz.”*

Refere-se assim, no n.º 3 do art.º 175 do CPTA, que, nos casos em que a execução do julgado consista no pagamento de uma quantia pecuniária, o prazo para a execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários contar-se-á a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da Administração Tributária competente para a execução. Pode o interessado requerer a sua remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão que, após o esgotamento do prazo para sua execução espontânea, começará a contar juros de mora a favor do sujeito passivo.

Neste sentido, o Acórdão Central Administrativo Sul<sup>149</sup> estabelece o seguinte: *“O prazo para executar o julgado, fixado no artigo 176º, n.º 2, do CPTA, reportando -se ao termo do prazo para a execução espontânea previsto no artigo 175º do mesmo diploma legal, terá de ser determinado a partir da data da notificação da remessa do processo ao órgão da administração tributária, a que se refere o artigo 146º, n.º 2, do CPPT, de modo a garantir o direito à tutela jurisdicional efetiva consagrado no artigo 268º, n.º 4, da Constituição.”*

Por outro lado, caso a Administração Tributária não realize a execução espontânea, permanece-se em incumprimento, o que é, a nosso ver, espantoso, uma vez que as decisões judiciais prevalecem sobre as administrativas, deverá o sujeito passivo recorrer ao tribunal para obter uma execução coerciva.

---

<sup>148</sup>Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 327.

<sup>149</sup>Acórdão Central Administrativo Sul, de 11-07-2019, processo n.º 515/04.1BELSB-A, relator: Mário Rebelo. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 27-02-2020.

Pois bem, a execução de julgado será efetuada através de uma petição inicial e deverá ser apresentada no tribunal tributário que tenha proferido a sentença em primeiro grau de jurisdição, conforme decorre do art.º 176 do CPTA.

Segundo escreve o Professor Rui Duarte Morais,<sup>150</sup> *“uma vez que a execução dos julgados anulatórios em matéria fiscal envolverá, as mais das vezes, o pagamento de quantias em dinheiro, pode acontecer que a inexecução da sentença se deva à falta de verba ou de cabimento orçamental.”*

Ora, também resulta do art.º 100 da LGT que a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade. Logo, no caso de esta não obedecer à respetiva decisão judicial, entrará em incumprimento, violando assim, no nosso entendimento, a força do caso julgado.

## 5.5 AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGÍTIMO

Importa ressaltar que existe uma discussão levantada sobre a possibilidade de exercer o direito de indemnização por prestação de garantia indevida no âmbito de uma ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art.º 145 do CPPT.

Neste sentido, o STA<sup>151</sup> manifestou neste acórdão o entendimento que o contribuinte que não reagiu através dos meios ao seu dispor, nomeadamente a oposição fiscal, não poderá recorrer a esta ação. Contudo, considerou que o recorrente possuía outros meios processuais para reconhecer os direitos ou interesses legalmente protegidos.

No nosso ponto de vista, não nos parece que essa estratégica resolva a problemática do regime específico plasmado no art.º 53 da LGT.

---

<sup>150</sup> Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, p. 336.

<sup>151</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-02-2019, processo: 02694/15.3BESNT 01281/Tribunal: Relator: Pedro Delgado. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 27-02-2020. Conclui-se o seguinte: *“A ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art. 145.º do CPPT, tem carácter de complementaridade em relação aos outros meios contenciosos. Dado o seu carácter complementar, esta ação não é o meio processual mais adequado para assegurar tal tutela se o contribuinte perdeu o direito de acesso a outra(s) garantia(s) prevista(s) no contencioso tributário, no caso o processo de oposição à execução fiscal.”*

Entendemos que este regime não se apresenta como um meio alternativo para requerer a indemnização pela prestação de garantia indevida. Neste caso, a respetiva ação será usada em casos excecionais.

## 5.6 ANÁLISE CRÍTICA DO REGIME INDEMNIZATÓRIO ESTABELECIDO NO ARTIGO 53.º DA LGT

O art.º 53 da LGT apresenta-se como um regime mais expedito para alcançar a indemnização por prestação de garantia indevida. Contudo, também se traduz num meio muito específico.

A primeira crítica que faz diz respeito à limitação do valor indemnizatório. Conforme já fora explanado neste estudo, o valor a ser ressarcido ao lesado que sofreu prejuízos com a prestação indevida da garantia está limitado ao montante resultante da aplicação de juros indemnizatórios.<sup>152</sup>

Neste propósito, partilhamos do entendimento de Andreia Barbosa,<sup>153</sup> ao explicar o seguinte raciocínio: *“Destarte, pelas razões expostas, consideramos que o regime vertido no artigo 53.º, da LGT, deverá ser revisto, já que, nos termos em que se encontra consagrado, não permite salvaguardar os prejuízos efetivamente sofridos pelos contribuintes resultantes de uma prestação indevida de garantia, para além de não acautelar prejuízos resultantes da prestação de garantia que não a garantia bancária ou equivalente.”*

Ao indicar que o devedor será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia, o preceito legal, não garante, assim, uma indemnização justa.

Nesta construção, não se compreende porque o legislador beneficiou o Estado perante uma má atuação da Administração Tributária. Antes, deveria ser uma punição e não um benefício. Neste caso, entendemos que estamos perante uma norma deficiente.

Nesta premissa, verifica-se que é patente a intenção do legislador ao favorecer a Administração Tributária. Portanto, não há que culpar o aplicador do direito, devendo este normativo jurídico ser ajustado consoante os valores efetivamente sofridos pelos lesados, retirando a limitação prevista na norma.

---

<sup>152</sup> Pois, o montante incluirá juros e despesas bancárias com garantia prestada, não convém esquecer que a taxa é igual à taxa de juros do n.º 1 do art.º 559 do CC, conforme preceitua o n.º 10 do art.º 35 da LGT.

<sup>153</sup> Cfr. Andreia Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Almedina, 2017, p. 259



Por outro lado, relativamente à problemática atinente à determinação do termo equivalente, entendemos tratar-se de conceitos indeterminados. Nestes termos, não se conhece a verdadeira intenção do legislador.

Antes de mais, convém não esquecer que não há um conceito definido de garantia bancária. E da leitura do preceito também não se retira uma determinação do termo equivalente.

Com efeito, o Professor Francisco Cortez<sup>154</sup> explana que “existe um conceito muito amplo da garantia bancária, refere-se o autor à notável ausência de definição legal e, não obstante, em muitos casos apresentar-se de forma equivocada”.

De facto, não partilhamos da ideia de que o legislador apenas limitou o regime simplificado previsto no art.º 53 da LGT às garantias que efetivamente se presumem encargos que possam ser auferidos de forma incontestável. Isso, no nosso prisma, salvo o devido respeito, não pode servir de critério para definir quais garantias são equivalentes às bancárias.

Não se pode presumir que uma fiança, a título de exemplo, não sendo obrigatoriamente onerosa, não tenha gerado prejuízos ao devedor, ou que tais prejuízos não possam ser facilmente quantificáveis. Acredito que tal interpretação carece de fundamentação concreta, baseando-se em meros argumentos fictícios sustentados por um enorme grau de subjetividade.

Pois, o entendimento da Administração Tributária, acompanhado da interpretação do STA, no que se refere às garantias equivalentes à bancária, baseia-se na premissa de que o contribuinte terá sempre o amparo dos meios gerais para requerer a indemnização.

Entendemos, neste seguimento, que o instituto indemnizatório previsto no art.º 53 da LGT e 171 do CPPT deve ser interpretado no sentido de não restringir ao contribuinte o direito de acionar, de imediato, o mais célere regime para diminuir os prejuízos que sofreu.

Face às incertezas e indeterminações deste regime, entendemos que a garantia equivalente à bancária diz respeito a todas aquelas que apresentam efetivamente algum prejuízo ao devedor.

De facto, o contribuinte que deseja prestar uma garantia bancária ou um seguro-caução precisaria de dispor de valores vultosos. Entretanto, outras espécies de garantia, como a fiança, também apresentam custos elevados para o devedor da obrigação tributária. Desde logo, pressupõe o pagamento de imposto de selo; custos com as comissões, custos com o contrato entre o fiador e o devedor. Não obstante a natureza de contrato, este poderá, a favor de terceiro,

---

<sup>154</sup>Cfr. Francisco Cortez, *Garantia Bancária Autónoma - Alguns Problemas*: in revista da Ordem dos Advogados, ano 52, 11 de julho de 1992, p. 514.

renunciar o benefício da excussão prévia, resolvendo neste ponto a discussão dos embaraços que esta espécie de garantia apresentaria.

Nesta construção, reafirmamos o entendimento da Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Paula Lobo, no Acórdão do STA,<sup>155</sup> através do voto de vencido ao afirmar o seguinte: *“Não há um regime legal da garantia bancária, nem se conhece qualquer definição legal do que sejam garantias equivalentes à garantia bancária. Os referidos dispositivos não se referem sequer a um tipo específico de garantia bancária, a garantia bancária «on first demand» permitindo, pois, que outros tipos de garantia bancária com mais fracas características de autonomia possam ser abrangidos por este tipo de indemnização”*.

A consequência imediata da não aplicação do art.º 53 da LGT, nos casos de prestação de outras espécies de garantias para além da bancária e seguro-caução, será uma efetiva violação do exercício do direito, tutelado pela Constituição no seu art.º 22.

Entendemos que o legislador, ao estabelecer este preceito, contido no Decreto-Lei n.º 398/98 datado de 17-12-98, evitando enclausurar apenas algumas espécies de garantias, tomou como referência a garantia bancária por esta ser efetivamente uma garantia onerosa, advento de um contrato, com um melhor grau de liquidez. No entanto, usou do termo equivalente, com o intuito de envolver outras garantias que também sejam onerosas.

Assim, através do presente estudo, propõe-se uma solução equivalente relativamente às garantias, devendo estas ser analisadas no caso concreto. O objetivo é abranger todos os prejuízos causados pela má atuação da Administração Tributária.

Na nossa ótica, salvo o devido respeito, as interpretações realizadas pelos tribunais até à data final de apresentação desta dissertação não encontram correspondência com o desejo do legislador, tendo como resultado a deturpação da norma.

---

<sup>155</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-01-2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT0585/18, relator: Dulce Neto. Integralmente disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Consultado em 19-03-2020.

## CONCLUSÕES

Numa relação onde há interesse público em detrimento de um interesse privado, não há que se falar em igualdade de armas. Dificilmente haverá um efetivo equilíbrio ao longo de todo o procedimento e processo tributário.

Pese embora o normativo jurídico prevaleça sobre a impositiva atuação do sujeito ativo, é cediço que a Administração Tributária, incumbida do dever de arrecadação das receitas públicas, mantém a seu favor prerrogativas que a colocam numa posição bastante confortável.

Ora, levando em consideração a necessidade de o Estado de Direito abastecer os cofres públicos, tais prerrogativas são justificáveis até certo ponto. Deverá sempre prevalecer o princípio da proporcionalidade, que em muitos os casos, é esquecido pela Administração Tributária.

Poi bem, é sabido que o regime da suspensão dos atos de cobrança da Administração Tributária está estabelecido no sentido da sua excecionalidade. Contudo, deverá ser operado sempre que diante de uma desmedida atuação do sujeito ativo, causar algum prejuízo aos demais sujeitos.

Em sequência do exposto, sobre as garantias especiais apresentadas pelos contribuintes aos órgãos da Administração Tributária, estas assentam na necessidade de salvaguarda dos créditos tributários, garantindo uma boa futura cobrança dos valores em dívida. Também correspondem de forma obrigatória, à necessidade de o contribuinte alcançar o efeito paralisante dos atos da Administração Tributária.

Neste sentido, ao contribuinte é dada alguma margem de decisão no que correspondente ao ato de efetuar o pagamento da dívida ou pedir isenção da garantia perante uma cobrança. Contudo, os efeitos suspensivos dos atos da Administração Tributária serão alcançados mediante a apresentação de uma garantia. Isso porque, a mercê da regra geral, tais meios não possuem efeito suspensivo.

Na qualidade de devedor tributário, para obstar a prossecução dos atos de cobrança, e evitar que seus bens sejam onerados, o contribuinte opta em garantir os créditos tributários através de uma garantia idónea. Assim, primeiramente tranquiliza a Administração Tributária, posteriormente discute sobre seus atos, considerados ilegais.

No caso de lhe assistir razão o controvertido, o contribuinte anseia ser ressarcido dos prejuízos sofridos, direito assegurado pelo art.º 100 da LGT.

De facto, resulta do artigo exposto a necessidade de efetuar à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Pois, é neste momento que para muitos dos esperançosos contribuintes, começa uma longa e complicada jornada. Isso ocorre porque o próprio regime estabelecido no art.º 53 da LGT, no seu n.º 3 estabelece uma limitação do valor a ser ressarcido. Também ocorre porque a norma é omissa, conforme se verifica no n.º 1 do mesmo artigo, ao fazer referência ao termo equivalente.

No que corresponde ao valor da indemnização e sua injustificada limitação, é notória a intenção do legislador em beneficiar o Estado. Neste sentido, estamos diante de uma norma deficiente. Portanto, não há que culpar o aplicador do direito, devendo este normativo jurídico ser ajustado consoante os valores efetivamente sofridos pelos lesados.

Ora, salvo o devido respeito que merece, esta parte do artigo é inconstitucional porque viola o estabelecido no art.º 22 da CRP, que prevê a responsabilidade do Estado e das entidades públicas, que no exercício das suas funções, violaram direitos, causando prejuízos para outrem.

Neste raciocínio, entendemos que a respetiva responsabilidade deve ser na totalidade dos prejuízos causados aos contribuintes. A indemnização somente poderia sofrer limites no caso de o contribuinte poder reagir de forma imediata e não o fazer, contribuindo voluntariamente para o aumento dos prejuízos sofridos.

Quanto ao modo de o fazer, previsto no art.º 171 do CPTT, é sabido que o pedido deverá ser deduzido no próprio meio onde seja controvertida a legalidade da dívida exequenda. Contudo, o tribunal mantém o entendimento que prevê que o contribuinte possa sempre requer o respetivo ressarcimento através dos meios gerais, quando não preencham os requisitos estabelecidos no artigo 53 da LGT.

Pois, os outros meios disponíveis estão estabelecidos na sua excecionalidade, devem ser acionados de forma subsidiária, como é o caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após sua ocorrência.

Portanto, mesmo que haja a possibilidade de o sujeito passivo requer o ressarcimento através de outros meios, como é o caso da execução de julgado e pela ação de responsabilidade extracontratual do Estado, verifica-se em tais meios um comprometimento das garantias do contribuinte.

Não nos parece ser a intenção do legislador que o contribuinte recorra a uma nova ação, através de um processo autónomo. Nesta premissa, tais meios apenas devem ser usados em casos muito específicos e devem ser uma escolha e não uma imposição.

Pois bem, em relação à problemática do termo equivalente, tratando-se de um conceito vago, este deverá ser compreendido de forma a abranger todas as garantias que serviram para acautelar os créditos tributários e causaram prejuízos aos contribuintes.

Ora, sendo este o principal requisito para ser abrangido pelo regime mais expedito, não se compreende o motivo do termo equivalente ser dirigido apenas as garantias bancárias e o seguro caução.

Entendemos que este artigo deve ser revisto a fim de estabelecer uma relação mais equilibrada entre os sujeitos. Deverá abranger as diversas situações em que, após verificar que tais prejuízos foram originados pela má atuação da Administração Tributária, este possa permitir em termos menos burocráticos, o rápido e total ressarcimento dos prejuízos sofridos. Evitando, com isso, restringir o alcance da norma.

Em termos práticos, sem querer aparecer imodesto, o n.º 1 do art.º 53 da LGT, deverá ter a seguinte redação: O devedor que para suspender a execução, ofereça uma garantia que efetivamente assegurou os créditos tributários, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, será indemnizado pelos prejuízos resultantes da sua prestação. Com isso, deverá ser retirado do texto as indicações parcialmente e equivalente.

Sobre o atual entendimento do STA, no que diz respeito às garantias equivalentes, entendemos ser incongruente que este estabeleça um entendimento obsoleto ao definir quais as garantias que poderiam corresponder ao termo equivalente, estando este conceito carente de uma definição legal. Salvo o respeito que merece.

Do acompanhamento das decisões dos tribunais até à data de depósito desta dissertação, concluímos que o fundamento estabelecido na maioria dos despachos advém de uma interpretação restritiva da norma, desenvolvida através de conceitos presumidos, como é o caso da fiança.

Não correspondendo assim, à melhor escolha para resolução da questão, arredando para longe a verdadeira imposição da norma em restabelecer a legalidade do ato.

Acreditamos que tal interpretação carece de fundamentação concreta, baseando-se em meros argumentos fictícios, sustentados por um enorme grau de subjetividade. Certo de que, a

consequência de permanecer tal entendimento nos nossos tribunais, será a inutilidade do regime estabelecido no art.º 53 da LGT.

Nesta conformidade, após a realização deste estudo, sobre o termo equivalente, no caso de não ser retirado da leitura do artigo 53 da LGT, deverá ser extensivo a todas as garantias que serviram como salvaguarda dos créditos tributários.

Deverá ser valorada a assertiva que tais prejuízos foram desencadeados pela má atuação da Administração Tributária e não do contribuinte.

## ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

**ALMEIDA**, Mário Aroso de, *Manual de Processo Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2016.

**ALMEIDA**, Mário Aroso de, **CADILHA**, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2018.

**AMARAL**, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

**ASSUNÇÃO**, José de oliveira de, *Direito Civil Reais*, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000.

**BARBOSA**, Andreia, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017.

**BULCÃO**, Gonçalo e **MARQUES**, Paulo, *O «calcanhar de Aquiles»: A fiança como garantia no processo de execução fiscal*, in Revista do Ministério Público, n.º 131, Jul -set., 2012.

**CAMPOS**, Diogo Leite de, **SOUSA**, Jorge Lopes de, e **RODRIGUES**, Benjamim Silva, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Encontro de Escrita, 2012.

**CAMPOS**, Diogo Leite de, *Lições de Direito Fiscal*, Coimbra, 1991.

**CATARINO**, João Ricardo, **GUIMARÃES**, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Volume I- Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 3.<sup>a</sup> Edição, Revista e Atualizada, Almedina, 2014.

**CANOTILHO**, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.<sup>a</sup> Edição (9.<sup>a</sup> Reimpressão), Almedina, Coimbra, 2003.

**CORDEIRO**, António Menezes, *Direito das Obrigações*, Reimpressão, Associação Académica Da Faculdade de Direito de Lisboa, 1988.  
- *Direitos Reais*, Reprint, Lex Edições Jurídicas, Lisboa, 1993.

**CORTEZ** Francisco, *Garantia Bancária Autónoma – Alguns Problemas*: in revista da Ordem dos Advogados, ano 52, 11 de Julho, 1992.

**COSTA**, José Manuel M. Cardoso Da, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1972.

**COSTA**, Mário Júlio De Almeida, *Direito Das Obrigações*, 3.<sup>a</sup> Edição, Refundida, Almeida, 1979.

**CUNHA**, Paulo de Pitta E, *Direito Fiscal- Primeiras Linhas de um Curso*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1975.

- DIAS**, Francisco Maria, *Contencioso Tributário* (1958-1985), Coimbra Editora, 1986.
- DOURADO**, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina, 2019.
- DUARTE**, Francisco Leite, *Direito Tributário-Teoria e Prática*, 2.<sup>a</sup> Edição Revista, Atualizada e Amplificada. Editora Revistas dos Tribunais, 2015.
- DUARTE**, Rui Pinto, *Curso de Direitos Reais*, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, 2002.
- ESTEVES**, Fernanda, *A prestação de garantia na execução fiscal*, in Revista do Centro de Estudos Judiciários, Nº II, 2013.
- FAVEIRO**, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais De Direito Fiscal Português- Introdução Ao Estudo Da Realidade Tributária Teoria Geral Do Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 1984.
- GOMES**, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Editora Rei do Livros, 1995.
- GONÇALVES**, Marco Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, Coimbra, 2015.
- GUERREIRO**, António Lima, *Lei Geral Tributária -Anotada*, Reis dos Livros, 2000.
- GUIMARÃES**, Vasco Branco, *A Responsabilidade Civil Da Administração Fiscal- Emergente da Obrigação de Imposto*, Lisboa, 1998.
- LEITÃO**, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações*, Volume I, Almedina, Coimbra, 2007.
- *Direito das Obrigações*, 11.<sup>a</sup> Edição, Volume II (Manuais Universitários) Almedina, 2017.
- *Direitos Reais*. 5.<sup>a</sup> Edição (Manuais Universitários) Almedina, 2015.
- MARTÍNEZ**, Soares, *Direito Fiscal*, 10.<sup>a</sup> Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2003.
- MARTINEZ**, Pedro Romano, *Da Cessação do Contrato*, 3.<sup>a</sup> Edição, (Manuais Universitários) Almedina, 2015.
- MARTINEZ**, Pedro Romano, **PONTE**, Pedro Fuzeta Da, *Garantias de Cumprimento*, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2006.
- MARTINEZ**, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, 1990.
- MIRANDA**, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Tomo I*, Editora S.A. Coimbra, 2011.
- MONTEIRO**, Armindo, *Lições De Direito Fiscal, Sistema Tributário Português*, Faculdade de Direito De Lisboa 1946-1947.



**MORAIS**, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, (Manuais Universitários) Almedina, 2016.

**NABAIS**, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2019.

-*Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra 2015

-*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

**NETO**, Serena Cabrito, **TRINDADE** Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, Volume I- Procedimento, Princípios e Garantias, Almedina, 2017.

-*Contencioso Tributário*, Volume II- Procedimento, Princípios e Garantias, Almedina, 2017.

**OLIVEIRA**, Nuno Manuel Pinto, *Princípios de Direito dos Contratos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

**PAIVA**, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

**PEREIRA**, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Reimpressão, Almedina 2016.

**PINHEIRO**, Jorge Duarte, *Garantia Bancária Autónoma*: in revista da Ordem dos Advogados, ano 52,11 de julho 1992.

**PIRES**, José Maria Fernandes, Bulcão Gonçalo, Vidal, José Ramos, Menezes, Maria João, *Lei Geral Tributária*, Comentada e Anotada, Almedina, 2015.

**PIRES**, José Maria, *Direito Bancário*, Volume II, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2006.

**PIRES**, Manuel, *Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2008.

**PIRES**, Manuel, **PIRES**, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> Edição. Almedina, 2017.

**ROCHA**, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento Tributário*, 6.<sup>a</sup> Edição (Manuais Universitários) Coimbra, 2018.

**SILVA**, Manuel Duarte Gomes Da, *Conceito e Estrutura da Obrigação*, Reimpressão, Lisboa, 1971.

**SOUSA**, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Anotado, 3.<sup>a</sup> Edição, 2002.

**TEIXEIRA**, António Braz, *Direito Fiscal*, Associação Académica da Faculdade de Direito, Lisboa, 1982.

**TEIXEIRA**, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016.

**XAVIER**, Alberto, *Manual De Direito Fiscal*, Lisboa, 1974.

**VARELA**, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Almedina, Coimbra, 1980.

**VASCONCELOS**, L. Miguel Pestana De, *Direito Das Garantias*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2013.

**VASCONCELOS**, Pedro Pais, *Direito Comercial*, Almedina, 2015.

**VASQUES**, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011.

- *O Princípio Da Equivalência como critério e Igualdade Tributária*, Almedina, 2008.

## ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

(Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/>)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, processo n.º 403/200. Plenário. Relatora e Cons. Maria dos Prazeres Pizarro Beleza

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, processo n.º 151/02 Relator e Cons. Sousa e Brito

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

(Disponível em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/))

Acórdão do STA de 02-11-2011, processo n.º 0208/11, relator: Lino Ribeiro.

Acórdão do STA de 24-10-2012, processo n.º 0528/12, relator: Ascensão Lopes.

Acórdão do STA de 09-05-2012, processo n.º 0446/12, relator: Pedro Delgado.

Acórdão do STA de 19.12.2012, processo n.º 01414/12, relator: Francisco Rothes

Acórdão do STA de 14-03-2013, processo n.º 0108/13, relator: Pedro Delgado.

Acórdão do STA de 18-02-2014, processo n.º 08068/14, relator: Joaquim Condesso.

Acórdão do STAd 29-10- 2014, processo n.º 1007/14-30, relator: Costa Reis.

Acórdão do STA, de 21-01-2015, processo n.º 0152/13, relator: Dulce Neto.

Acórdão do STA de 24-08-2016, processo n.º 0761/16, relator: Fonseca Carvalho.

Acórdão do STA de 16-11-2016, processo n.º 0192/14, relator: Ascensão Lopes.

Acórdão do STA de 03-08-2016 processo n.º 0933/16, relator: Ascensão Lopes.

Acórdão do STA de 18-05-2016, processo n.º 0429/16, relator: Fonseca Carvalho.

Acórdão do STA de 22-02- 2017, processo n.º 0468/16, relator: Ascensão Lopes

Acórdão do STA de 18-04-2018, processo n.º 01274/17, relator: Dulce Neto.

Acórdão do STA de 20-12-2018, processo n.º 0559/18.6BEALM, relator: Francisco Rothes.

Acórdão do STA de 10-10-2018, processo n.º 0469/14. 6BELRS033/18, relator: Ascensão Lopes.

Acórdão do STA de 09-01-2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT0585/18, relator: Dulce Neto.

Acórdão do STA de 30-01-2019, processo n.º 0436/18.0BALSB, relator: Francisco Rothes

Acórdão do STA de 13-02-2019, processo n.º 02694/15.3BESNT 01281/, relator: Pedro Delgado

Acórdão do STA de 30-04-2019, processo n.º 03025/17.3BEPRT0585/18, relatora: Dulce Neto.

#### TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23-06-2017, processo n.º00411/11.6BEBRG-A, relator: Macedo Branco.

#### TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28-04-2016, processo n.º 07903/14, relator: Joaquim Condesso.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23-03-2017, processo n.º 1349/10.0BELRS, relator: Joaquim Condesso.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 08-03-2018, processo n.º 1868/17.7BELRS, relatora: Cristina Flora.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22-03-2018, processo n.º 08341/15, relator: Ana Pinho.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13-11-2018, processo n.º 636/18.3BELRS, relator: Joaquim Condesso.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19-12-2018, processo n.º 236/17.5BEFUN, relator: Joaquim Condesso.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11-07-2019, processo n.º 515/04.1BELSB-A, relator: Mário Rebelo.

#### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 20/11/2012, processo n.º 6/1999.C1), relator: Falcão de Magalhães.

#### CAAD

(Disponível em <https://www.caad.org.pt/>)

Acórdão do Tribunal Arbitral, Processo n.º 18/2011-T de 05-07-2012.

Acórdão do Tribunal Arbitral, processo n.º 85/2014- T de 17-09-2014.

Acórdão do Tribunal Arbitral, Processo n.º 1/2018-T de 23-11-2018.

Acórdão do Tribunal Arbitral, Processo n.º 489/2018-T de 31-05-2019.

## WEBSITES CONSULTADOS

Consulta online, Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/garantia>. Consultado em 21-12-2019.

Consulta online, Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em <https://dicionario.priberam.org/contencioso> . Consultado em 08-02-2020.

Decreto-Lei n.º 183/88, de 24 de maio. Disponível em:

[https://dre.pt/web/guest/pesquisa//search/374430/details/normal?p\\_p\\_auth=rCbaWc2G](https://dre.pt/web/guest/pesquisa//search/374430/details/normal?p_p_auth=rCbaWc2G).

Consultado em 21-12-2019.

Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Consultado em 20-03-2020.

Ofício- Circulado n.º 60.076, de 29/07/2010. Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx). Consultado em 18 de março de 2020.

Ofício- Circulado n.º 60.077 de 2010-07-29. Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documentos/OficCirc\\_30120.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/OficCirc_30120.pdf). Consultado em dezembro de 2019.

Ofício- Circulado n.º 60.092 de 27-07-2012. Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx) . Consultado em dezembro de 2019.

Ofício- Circulado n.º 60.094 de 13-03-2013. Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx) . Consultado em dezembro de 2019.

Ofício- Circulado n.º 30060/2003, de 29 de junho. Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-cobranca.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-cobranca.aspx). Consultado em março de 2020.

Ofício-circulado n.º 90024/2017, de 18 de janeiro. Disponível em:

[http://www.apotec.pt/fotos/editor2/Circular%2001\\_2017.pdf](http://www.apotec.pt/fotos/editor2/Circular%2001_2017.pdf). Consultado em 03-04-2020.

Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. (RJAT), disponível em: [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), consultado em 19-03-2020.

## ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS .....	2
PLANO DE TRABALHO.....	3
RESUMO .....	7
ABSTRACT .....	8
PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS .....	9
1      INTRODUÇÃO.....	11
1.1      APRESENTAÇÃO E JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA .....	11
1.2      DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	12
1.3      MODO DE CITAR .....	13

## CAPÍTULO I

2      A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA .....	14
2.1      DIREITO FISCAL .....	14
2.1.1      EVOLUÇÃO.....	14
2.1.2      SISTEMA FISCAL E SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	16
2.1.3      IMPOSTOS .....	16
2.1.4      FUNDAMENTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA .....	17
2.2      CONCEITO DE GARANTIA .....	19
2.2.1      OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	19
2.2.2      AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES.....	21
2.2.3      A GARANTIA GERAL NO CÓDIGO CIVIL.....	24
2.2.4      A GARANTIA GERAL TRIBUTÁRIA .....	24
2.2.5      AS GARANTIAS ESPECIAIS.....	25

2.3	AS GARANTIAS COMO MEIO DE SUSPENSÃO DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	26
2.3.1	A GARANTIA BANCÁRIA .....	29
2.3.2	A CAUÇÃO .....	31
2.3.3	O SEGURO- CAUÇÃO.....	32
2.3.4	O PENHOR.....	33
2.3.5	A HIPOTECA VOLUNTÁRIA.....	34
2.3.6	A FIANÇA .....	35

## CAPÍTULO II

3	CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.....	38
3.1	O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA .....	38
3.1.1	CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO OU PLENA JURISDIÇÃO.....	39
3.2	BREVE ANÁLISE ACERCA DOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS.....	41
3.2.1	PRINCÍPIO DA PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO.....	41
3.2.2	PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	41
3.2.3	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA JUSTIÇA.....	42
3.3	A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA.....	44
3.4	A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DO RECURSO HIERÁRQUICO .....	45
3.5	A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS.....	46
3.6	A PRESTAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL .....	48
3.7	A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PERANTE O TRIBUNAL ARBITRAL..	50
3.7.1	COMPETÊNCIA E DECISÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL .....	52
3.8	COBRANÇA.....	55

### CAPÍTULO III

4	PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A PRESTAÇÃO DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO .....	57
4.1	TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL .....	57
4.2	A NATUREZA E ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL .....	58
4.3	OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL .....	59
4.4	CONVOCAÇÃO DA GARANTIA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL .....	61
4.4.1	IDONEIDADE DA GARANTIA PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL .....	61
4.5	OS EFEITOS PRÁTICOS DO ACEITE DA GARANTIA.....	64

### CAPÍTULO IV

5	INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE .....	65
5.1	PRESSUPOSTOS INTRODUTÓRIOS.....	65
5.1.1	OBRIGATORIEDADE DE RECONSTITUIÇÃO DA LEGALIDADE .....	65
5.1.2	INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS FISCAIS.....	66
5.1.3	INDEMNIZAÇÃO AO ABRIGO DO ART.º 53 DA LGT E 171 DO CPPT. ....	68
5.1.4	PREJUÍZOS RESULTANTES DA PRESTAÇÃO DA GARANTIA .....	69
5.1.5	ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS OU DA MOROSIDADE ...	71
5.1.6	EXIGÊNCIA DA GARANTIA BANCÁRIA OU EQUIVALENTE. ....	73
5.2	ENTENDIMENTO ATUAL DO STA .....	74
5.3	RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRACONTRATUAL DO ESTADO.....	76
5.4	EXECUÇÃO DE JULGADO .....	77



5.5	AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGÍTIMO.....	79
5.6	ANÁLISE CRÍTICA DO REGIME INDEMNIZATÓRIO ESTABELECIDO NO ARTIGO 53.º DA LGT .....	80
	CONCLUSÕES .....	83
	ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO.....	87
	ÍNDICE JURISPRUDENCIAL.....	91
	ÍNDICE GERAL .....	94